MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK II. NUMER 5 (11) MAJ 1948 CENA EGZ. 100 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

Z. FEDAK (Łódź)

KILKA UWAG O NORMATYWACH

W Instrukcji F 11 Departamentu Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu ze stycznia 1948 r. o normowaniu środków obrotowych przedsiębiorstw wytwórczych podane zostały podstawy i sposoby ustalania normatywów niektórych grup „aktywów obrotowych" (majątku obrotowego, według nomenklatury jednolitego planu kont).

Zagadnienie nie jest nowe, gdyż ustalenie optymalnej wielkości majątku zatrudnionego w przedsiębiorstwie, w pewnych określonych warunkach (zaopatrzenia, produkcji, zbytu) od dawna stanowiło przedmiot prac teoretycznych i praktycznych. Chodzi bowiem o wyznaczenie takiej wielkości majątku stałego i obrotowego przedsiębiorstwa, która nie powodowałaby ani zamrażania kapitałów np. w formie zbędnych inwestycji, nadmiernych zapasów i innych, ani też nie byłaby powodem perturbacji w normalnej działalności zakładu.

Ze względu na to, że majątek stały normowany być może tylko na przestrzeni dłuższych okresów czasu, do czego zmierzają między innymi plany inwestycyjne, normowaniu według Instrukcji F 11 podlegają trzy zasadnicze grupy majątku obrotowego:

1. **rezerwy płatnicze** (środki płatnicze według nomenklatury jednolitego planu kont), jak gotówka w kasie, banki,
2. **zapasy materiałowe:** materiały do wytwarzania, techniczne, ruchu, opakowanie, towary handlowe i
3. **zapasy produkcyjne,** na które składają się roboty w toku, wyroby półgotowe i gotowe.

Należało by się teraz zastanowić nad zasadami podanymi dla ustalenia normatywów w Instrukcji F 11.

Podstawę obliczenia normatywu „N" stanowi wzór

$$N = \frac{R}{d} \cdot W$$

gdzie: **„R"** — oznacza rozchód lub zużycie danego składnika majątku obrotowego,
„d" — faktyczną ilość dni pracy planowanego okresu,
oraz **„W"** — wskaźnik stanu zapasów lub rezerw w dniach.

I. Środki płatnicze.

1. gotówka w kasie — zgodnie z dekretem o obrocie bezgotówkowym, pogotowie kasowe ustala Instrukcja zasadniczo na zł 100.000,— dla każdego przedsiębiorstwa.
2. banki — dla wyliczenia normatywu środków płatniczych w bankach Instrukcja zaleca przyjęcie jako **„R"** sumy kosztów klasy 4 danego okresu; wskaźnik zaś **„W"** ustalono na rok 1947 i 1948 na 20 dni.

Wydaje się jednak, że ustalenie jednolitego dla całego przemysłu wskaźnika **„W"** prowadzi do uprzywilejowania w stosunku do pozostałych przedsiębiorstw:

a) zakładów o krótkim cyklu produkcji (walcownie)
b) zakładów o krótkim cyklu obrotu (śruby i nity)
c) zakładów oddających natychmiast całą produkcję współpracującej branżowej centrali zbytu (Centrala Tekstylna).

Dla pozostałych natomiast zakładów rzeczywisty wskaźnik **„W"** wynosić może więcej aniżeli 20 dni, stąd wyliczony normatyw nie będzie odpowiadał potrzebom przedsiębiorstwa.

Wychodząc z założenia, że przepisy uchwały Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 20. 3. 1947 w sprawie rozliczeń za dostawy i usługi między przedsiębiorstwami nakładają na zakłady obowiązek bezzwłocznej gotówkowej zapłaty dostaw i usług, można nie brać pod uwagę należności i zobowiązań odbiorców oraz dostawców, które wzajemnie winny się wyrównać.

II. Zapasy materiałowe i produkcyjne.

A. Materiały do wytwarzania, techniczne, ruchu, opakowanie, towary handlowe, wyroby półgotowe i gotowe.

Także dla wyliczenia tej grupy majątku obrotowego stosowany jest wzór:

$$\textbf{normatyw}\quad N = \frac{R}{d} \cdot W$$

przy czym

$$\textbf{wskaźnik statystyczny}\quad W = d \cdot \frac{Z}{R}$$

gdzie: **„Z"** — przeciętny stan zapasów w okresie od 1. 1. 1947 do 1. 7. 1947 (średnia arytmetyczna tych dwóch stanów, względnie stanów na dzień 1. miesięcy stycznia do lipca),
„R" — rzeczywisty rozchód w tymże okresie,
„d" — ilość dni pracy tegoż okresu.

W wypadku, gdy zakład wytwórczy opracował wskaźniki techniczne, to jest normy zapasów dla poszczególnych podstawowych materiałów lub wyrobów, nastąpić winna wzajemna korektura wskaźników statystycznych i technicznych.

Niestety, znikoma tylko mniejszość zakładów posiada obliczone techniczne normy zapasów, stąd dalsze rozważania dotyczyć będą normatywów opartych na wskaźnikach statystycznych.

Normatyw ten jest funkcją zapasu „Z" okresu poprzedniego. (W wypadku nie zmienionych planów produkcji w jednakowo długich okresach czasu, wstawiając zamiast $W = \frac{Z}{R} d$ do wzoru $N = \frac{R}{d} W$ otrzymamy $N = Z$). Wydaje się, że obliczenie oparte na zasadach podanych w Instrukcji dla wartości zapasu **„Z"**

za okres od 1. 1. 47 do 1. 7. 47 nie mogło zostać dokonane poprawnie, gdyż

1. 1. 4. 47 miała miejsce znaczna zwyżka cen, stąd średni zapas „Z" pierwszego półrocza 1947 r., zależnie od rodzaju przemysłu, jest o pewien procent za mały w stosunku do swej rzeczywistej wartości (odkupu). Np. przy 50% zwyżce cen, zapas jest o 25% wyprowadzonej wartości za mały.
2. zakłady nie posiadały na składach zapasów niektórych surowców i materiałów, tak zwanych artykułów deficytowych (łożyska kulkowe, drzewo) dość kosztownych, a w których zakresie z konieczności musiała być prowadzona gospodarka bez rezerw.

Ustalenie zatem normatywów w sposób podany w Instrukcji, zakładający istnienie już w okresie poprzednim zapasu optymalnego, automatycznie prowadzi do sankcjonowania stosowanej dotychczas przez zakłady polityki tworzenia zapasów — za małych lub za dużych — dozwalając jednym zakładom na składowanie w dalszym ciągu nadmiernych remanentów, ustalając natomiast dla innych normatyw za niski, a zatem nie spełniający swego zadania. Ponadto w wypadku wyrobów gotowych i półgotowych, których przeszacowanie na 1. 4. nie było zarządzone, zmiana cen mogła się zaznaczyć dopiero po 1. 7. 47, to jest po sporządzeniu arkusza rozliczeniowego kosztów za drugi kwartał i wyprowadzeniu nowych narzutów tytułem kosztów wspólnych; (większość przedsiębiorstw sporządza arkusze kwartalne). Wyprowadzona zatem wartość przeciętnego zapasu „Z" dla tej grupy wyrobów jest również za niska.

Zakładając nawet, że w okresie półrocza wahania sezonowe wyrównują się, co nie dla wszystkich branż jest prawdziwe, to nie uwzględniono ponadto zmian, jakie nastąpiły w strukturze aparatu sprzedaży niektórych przemysłów, gdzie po dniu 1. 7. 47 centrale zbytu z roli komisanta przeszły do roli odbiorcy całej produkcji.

Wydaje się, że jedynie wychodząc od produkcji, względnie typu sprzedaży, a nie od danych bilansowych, z natury rzeczy przypadkowych, zwłaszcza w okresach ożywionego rozwoju przedsiębiorstw, należało by wyliczyć wielkość zapasu „Z" dla pewnego okresu, uwzględniając czas produkcji (cykl), wielkość produkcji oraz czas konieczny na wykonanie zlecenia od chwili zamówienia do momentu dostawy, względnie czas składowania wyrobów gotowych, wynikający z techniki produkcji i zbytu (np. produkcja ciągła, sprzedaż z magazynu). Wskaźniki czasu dostaw surowców, wyrażone w dniach, ustalić mogłyby władze zwierzchnie zakładu wytwórczego (C. Z. P., dyrekcje branżowe lub zjednoczenia) w wyniku przeprowadzonych konferencji z centralami zaopatrzenia, względnie zbytu, będącymi dostawcami surowców danej dziedziny przemysłu. (Zazwyczaj asortyment podstawowych surowców sprowadza się do kilkunastu najwyżej grup). Dla umożliwienia kontroli zapas należało by podać w jednostkach naturalnych, które po przemnożeniu przez aktualną cenę loco skład fabryczny dawałyby wartość zapasów, a zatem normatyw. Dla materiałów pomocniczych można by ustalić branżowo jednolite wskaźniki wychodząc od zużycia.

B. Roboty w toku.

Instrukcja ogranicza się do podania wzoru, znajdującego zastosowanie przy najprostszej produkcji jednofazowej i założeniu równomiernego narastania kosztów:

$$N = \frac{K \cdot T}{2\,d}$$

gdzie: „K" — koszt produkcji,
„T" — czas trwania cyklu produkcji
a „d" ilość dni okresu planowanego.

Streszczając wydaje się, że normatywy wyprowadzone według Instrukcji F 11 traktować można w przeważającej liczbie wypadków tylko jako wielkości orientacyjne.

Instrukcja spełniła jednak swój cel — zapoznała ogół zainteresowanych z zagadnieniem, zwróciła uwagę na dział dotychczas mało opracowany.

Należało by sobie życzyć, aby wydane zostało zarządzenie nowe, usuwające braki dotychczasowe, a które oprócz spełnienia doraźnego celu — ustalenia normatywów na pewien okres operacyjny — miałoby zasadnicze znaczenie dla całokształtu kwestii normowania majątku obrotowego.

PROF. TOMASZ LULEK (Kraków)

Kalkulacja bilansowa według prawa handlowego

(Dalszy ciąg artykułu z numeru 4 (10) — Mały komentarz do prawa bilansowego).

VI. Zakres pojęcia kosztów administracji.

W poprzednim artykule zostały przedstawione zasady kalkulacji bilansowej według polskiego prawa handlowego, tj. kodeksu handlowego, ustaw specjalnych oraz prawa zwyczajowego. Wykazano tam między innymi, że koszty administracji nie wchodzą do bilansu jako aktywa, nawet pośrednio przez doliczenie do wartości poszczególnych przedmiotów majątkowych, a tym samym nie są elementem kalkulacji bilansowej. Na szczególną uwagę zasługuje przy tym okoliczność, że to absolutne wykluczenie kosztów administracji z bilansu nie zostało narzucone przez ustawodawstwo, lecz wyszło z wiekowego zwyczaju, opartego na motywach ekonomicznych i że dlatego osiągnęło powszechność w skali nie tylko państwowej, wymaganej przez kodeks handlowy, lecz w skali międzynarodowej. W ten sposób zyskało ono charakter obowiązującego prawa zwyczajowego. Tutaj potrzebne jest jeszcze bliższe wyjaśnienie zakresu pojęcia kosztów administracji, a to ze względu na niektóre zacieśniające określenia, dodawane nieraz do niego w mowie potocznej a nawet w przepisach ustawowych, jak np. wyrażenie „koszty administracji ogólnej". Otóż art. 247 i 422 kodeksu handlowego, wykluczające z bilansu koszty administracji, obejmują wszystkie wydatki związane z administracją przedsiębiorstwa, a więc także koszty sprze-

daży i kredytów, podatki i opłaty itp. Wątpliwości pod tym względem usuwa § 3 rozporządzenia bilansowego z r. 1934, który reguluje treść rachunku strat i zysków w następujących słowach:

„W rachunku strat i zysków należy uwidocznić po stronie strat w oddzielnych pozycjach koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe i odpisy amortyzacyjne“ . . . wreszcie wydatki związane z nabyciem kontyngentów.

Nakaz umieszczania tych pozycyj w rachunku strat i zysków jest równoznaczny z zakazem umieszczania ich w aktywach bilansu, jakkolwiek art. 247 i 422 kodeksu handlowego wymieniają spośród nich tylko koszty administracji bez bliższego określenia. Według zasad rachunkowości kupieckiej pozycje konta bilansu oraz konta strat i zysków wykluczają się nawzajem. Co weszło na konto strat i zysków jako koszt lub strata, to nie może wejść do bilansu jako przedmiot majątkowy. Oba te konta mają tylko jedną wspólną pozycję, tj. wynik bilansowy (czysty zysk lub czystą stratę). Spomiędzy pozycyj wymienionych w rozporządzeniu bilansowym charakter kosztów administracji w najszerszym znaczeniu mają oprócz kosztów administracji ogólnej także koszty sprzedaży i kredytów oraz podatki; inne pozycje są stratami. Wspólną właściwością wszystkich jest to, że odnośne wydatki nie przynoszą przedsiębiorstwu ekwiwalentu w postaci przedmiotów majątkowych, które mogłyby być sprzedane, magazynowane, inwentaryzowane i bilansowane, jak towary, maszyny, ruchomości itp.

Przy kontowaniu kosztów administracji równie jak kosztów organizacji nie należy postępować według wskazówki, zawartej w komentarzu do prawa handlowego Dziurzyński — Fenichel — Honzatko tom I str. 408: „Koszty organizacji i administracji są wydatkiem i mają figurować po stronie pasywów, choćby przez to miał okazać się deficyt pewnego roku.“ Zakaz umieszczania tych kosztów w aktywach nie oznacza bowiem wcale, że należy je umieszczać w pasywach bilansu. Według zasad rachunkowości kupieckiej można i trzeba je umieścić w pasywach tylko wtedy, gdy w dniu bilansowym nie są jeszcze zapłacone, bo wtedy stanowią dług spółki. Jeżeli zaś są już zapłacone, to nie mogą być wykazane na żadnej stronie bilansu, lecz jedynie na koncie strat i zysków jako straty.

VII. Koszty fabrykacji.

Jedyną pozycją, która według rozporządzenia bilansowego powinna być umieszczona na koncie strat i zysków, chociaż nie ma charakteru ani straty, ani kosztu ogólnego, są koszty fabrykacji. Z tych bowiem kosztów powstają dla przedsiębiorstwa produkty, a więc przedmioty majątkowe przeznaczone do sprzedaży, a tymczasem magazynowane, inwentaryzowane i bilansowane. Dlatego koszty fabrykacji, o ile nie powstały z nich jeszcze wyroby wskutek nieukończenia procesu produkcyjnego, powinny być umieszczone wśród aktywów bilansowych.

Nie może ulegać wątpliwości, że kontowanie kosztów fabrykacji na straty, nakazane przez rozporządzenie bilansowe z r. 1934, jest sprzeczne z zasadami prawidłowej rachunkowości kupieckiej i z prawem zwyczajowym. Konto strat i zysków zostaje tu obciążone fikcyjną stratą, co powinno prowadzić do wykazania fałszywego wyniku bilansowego. Jednakże technika rachunkowości zapobiega temu, wstawiając na przeciwną stronę (Ma) konta strat i zysków ceny sprzedaży i remanenty końcowe, które równoważą owo nieprawidłowe obciążenie. Faktycznie zostają w ten sposób koszty fabrykacji jakby wyeliminowane z konta strat i zysków, a wynik bilansowy wypada w takiej wysokości, w jakiej wypadłby przy prawidłowym kontowaniu kosztów fabrykacji. Technika rachunkowości okazuje tutaj podziwienia godną elastyczność, która jej umożliwia sprostowanie błędu, nakazanego przez rozporządzenie bilansowe z r. 1934.

VIII. Nowa metoda kalkulacji bilansowej.
(według niemieckiego prawa akcyjnego).

Tak zwana „mała reforma prawa akcyjnego“ w Niemczech z dnia 19 września 1931 r. zmieniła między innymi prawo bilansowe niemieckiego kodeksu handlowego (§ 261), a w szczególności:

a) uchyliła zakaz wstawiania kosztów administracji do aktywów bilansu;

b) przy obliczaniu kosztów wytworzenia (Herstellungskosten) tak przedmiotów inwestycyjnych jak fabrykatów pozwoliła doliczyć odpowiednie części kosztów ruchu i administracji (Betriebs- und Verwaltungskosten), przypadających na czas wytworzenia; koszty zbytu (Vertriebskosten) nie należą przy tym do kosztów administracji. Do towarów handlowych ani innych przedmiotów obrotowych takie doliczenie nie może być zastosowane. Wyrażenie „Betriebskosten“ oznacza to samo, co w literaturze przedmiotu i w późniejszych rozporządzeniach bywa określane nazwą ogólnych kosztów fabrykacji (Fertigungsgemeinkosten). Oprócz tego wolno doliczyć także odpowiednią część odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia oraz innych ubytków wartości.

Są to zmiany bardzo charakterystyczne, a przy tym niezrozumiałe, bo między sobą sprzeczne. Samo opuszczenie zakazu wstawiania do bilansu kosztów administracji, obowiązującego od pierwszej noweli akcyjnej z r. 1870, jest całkiem niespodziewane i nasuwa przypuszczenie, że jego wprowadzenie przed 61 laty, a potem dwukrotne powtarzanie w drugiej noweli akcyjnej (1884) i w nowym kodeksie handlowym (1897) było omyłką. Ale jeszcze większą niespodziankę przynosi pozwolenie na doliczanie części kosztów administracji do kosztów wytworzenia (Herstellungskosten) przedmiotów inwestycyjnych i fabrykatów, a więc na wprowadzenie doliczonej części tych kosztów do aktywów bilansowych. Skoro bowiem odpadł zakaz, to takie pozwolenie jest zbyteczne. Równie zbyteczne jest pozwolenie na doliczenie odpowiedniej części zużycia przedmiotów inwestycyjnych oraz innych ubytków wartości, a więc części odpisów amortyzacyjnych, które to doliczenia były dotąd powszechnie praktykowane i nie były nigdy zakazane. Zaszło tu widoczne nieporozumienie co do zasad kalkulacji przemysłowej i jej elementów.

Jakiekolwiek są jednak błędy i niekonsekwencje w tej reformie niemieckiego prawa akcyjnego, to w każdym razie wprowadziła ona nową metodę kalkulacji bilansowej, która pozwala (nie nakazuje) na doliczanie części kosztów administracji ogólnej do wartości bilansowej przedmiotów inwestycyjnych i fabrykatów, wytworzonych we własnym przedsiębiorstwie. Na uwagę zasługują przy tym motywy tej reformy. Była to jesień roku 1931, a więc okres ostrego przesilenia gospodar-

czego w Niemczech, które wówczas ogarnęło także Anglię i doprowadziło tam do zawieszenia wymiany biletów bankowych na złoto. Parlament niemiecki uchwalił rządowi pełnomocnictwa do wydawania nadzwyczajnych zarządzeń celem zahamowania biegu przesilenia i złagodzenia jego skutków. Otóż jednym z takich rozporządzeń ratunkowych (Notverordnungen) była reforma prawa akcyjnego, a w nim zwłaszcza przepisów bilansowych. Doliczenie części kosztów administracji do kosztów wytworzenia własnych fabrykatów i przedmiotów inwestycyjnych umożliwiało spółkom akcyjnym podwyższenie stanu czynnego bilansu i polepszenie wyniku bilansowego. Wiele spółek byłoby musiało według dotychczasowych przepisów wykazać straty bilansowe, a według nowych przepisów mogło wykazać zyski albo przynajmniej niższe straty. To zaś mogło przyczynić się do uspokojenia nastrojów, zahamowania paniki giełdowej i zniżek kursowych. W końcu należy zauważyć, że cała ta reforma prawa bilansowego weszła do nowej niemieckiej ustawy akcyjnej z dn. 30 stycznia 1937 (§ 131—133) bez istotnych zmian.

IX. Próba teoretycznego uzasadnienia nowej metody.

Nowa metoda kalkulacji bilansowej szuka swego uzasadnienia w teorii nadwartości, przystosowanej do działalności przedsiębiorstwa zarobkowego. Rozwija ją padkiem wyjątkowym, aby otrzymał mniej niż sumę wydanych kosztów; w takim zaś razie może odpisać doliczoną wartość dodatkową.

W dalszym ciągu swych wywodów autor ogranicza swe postulaty. Nie żąda już doliczenia wszystkich kosztów związanych z działalnością przedsiębiorstwa, lecz tylko tych, które stanowią zaliczkę (Vorleistung) na rzecz przyszłego okresu gospodarczego. Nie żąda również doliczenia kosztów sprzedaży, bo te są związane nie z przysposobieniem towaru do użytku konsumentów, lecz z przeprowadzeniem aktu sprzedaży, i nie przysparzają wartości dodatkowej. Takie wydatki powinny obciążać okres gospodarczy, w którym powstały; nie można więc doliczać ich do wartości bilansowej towarów, bo to oznaczałoby obciążenie następnego okresu. Nie mogą być również doliczone straty, powstałe np. przez kradzieże, zepsucie lub zniszczenie towarów, manka towarowe, zniżki cen itp., bo i te nie przynoszą wartości dodatkowej.

Następnie autor przyjmuje stosowany powszechnie podział kosztów przedsiębiorstwa przemysłowego na koszty fabrykacji, administracji i zbytu (Betriebs-, Verwaltungs-, Vertriebskosten) i sądzi, że koszty administracji należy rozłożyć na fabrykację i zbyt, bo administracja jest czynna w interesie fabrykacji i zbytu. Powiększone w ten sposób koszty fabrykacji miałyby wejść do bilansu jako aktywa, a powiększone koszty

Franz Helpenstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932, str. 351 i n. W głównych zarysach przedstawia się ona następująco:

Jako założenie przyjmuje autor przedsiębiorstwo, które do końca roku gospodarczego wyprzedaje wszystkie towary zakupione i wytworzone i w cenach sprzedaży otrzymuje zwrot wszystkich kosztów fabrykacji i administracji. Zdaniem autora także kupiec przez swoją działalność, tj. sprowadzenie i przysposobienie towarów do użytku konsumentów, podnosi ich wartość i wytwarza wartość dodatkową, czyli nadwartość (Mehrwert) w wysokości poniesionych kosztów administracji. Przez to tworzenie wartości dodatkowej handel, któremu nieraz zarzucają nieproduktywność, staje się produktywny na równi z fabrykacją towarów. Dlatego wszystkie koszty związane z tym tworzeniem nadwartości, a więc i koszty administracji przedsiębiorstwa powinny być doliczone do wartości kosztowej towarów (Kostenwert, Herstellungspreis). Jeżeli więc towary nie są jeszcze sprzedane, powinny wszystkie koszty być zaliczone do aktywów bilansu. Wytworzona nadwartość stanowi dochód wewnętrzny przedsiębiorstwa (innerer Ertrag), a ten powinien być zapisany na dobro okresu gospodarczego, w którym powstał. Na zarzut przeciwników, że doliczenie tej rzekomej nadwartości przed dokonaną sprzedażą towarów jest niepewne, autor odpowiada, że stosowanie zasady ostrożności jest w tym wypadku przesadą, bo kupiec kieruje się z reguły myśleniem gospodarczym i nie rozpoczyna handlu, jeżeli nie spodziewa się z niego zysku. Dlatego jest wysprzedaży na konto strat i zysków. Autor nie określa wcale stosunku, w jakim ten podział miałby być dokonany.

Z przeciwników swej teorii autor przytacza (str. 353) tylko jednego Liona i jego rozprawę pt. „Die Bewertung der Waren und Vorräte in der Bilanz", zawierającą zarzut, że ogólne koszty administracji przedstawiają wydatek jeszcze nie odzyskany, dopóki mieści się w towarach nie sprzedanych. Dopiero ich sprzedaż może przynieść restytucję tych wydatków, o ile cena będzie dość wysoka, i dopiero wtedy można te wydatki wstawić do aktywów, wykazać jako zysk, rozdzielić i opodatkować. Natomiast rozdzielanie dywidendy, pochodzącej częściowo z kosztów administracji, które zostały wydane, ale jeszcze nie odzyskane w cenie sprzedaży towarów, przedstawia się jako dziwoląg (Unding).

Jako próba zamachu na zasadę niezaliczalności kosztów administracji do aktywów bilansowych teoria nadwartości w przedsiębiorstwie zarobkowym wymaga bliższej analizy. Otóż jej uzasadnienie szwankuje mocno pod względem jednolitości stanowiska autora i jego postulatów. Najpierw twierdzi on, że wszystkie wydatki, tak fabrykacyjne, jak administracyjne, wytwarzają wartość dodatkową (Mehrwert) i dlatego powinny być zaliczone do aktywów bilansowych jako koszty przysposobienia towarów do użytku konsumenta. Wynikało by z tego, że i koszty sprzedaży (zbytu) mają ten sam charakter jako także niezbędne do osiągnięcia celu przedsiębiorstwa. Tymczasem autor odmawia im tego charakteru produktywnego pod pozorem, że są zwią-

zane z aktem sprzedaży. A przecież i sam akt sprzedaży należy również do tej produktywnej działalności kupca, bo bez niego towar nie może dostać się w posiadanie konsumenta i zaspokoić jego potrzeb, dla których kupiec pracuje. Później autor rozkłada koszty administracji na 2 części, z których jedna dotyczy fabrykacji, druga zbytu towarów, i twierdzi, że tylko część fabrykacyjna zasługuje na zaliczenie do aktywów bilansowych, a część przypadająca na zbyt jest nieproduktywna i powinna być zaliczona do strat. Gdyby np. przyjąć podział kosztów administracji po połowie, to jedna połowa pensji dyrektorów i pracowników administracyjnych miałaby charakter produktywny i tworzyłaby nadwartość, a druga połowa byłaby wydatkiem nieproduktywnym, czyli wyrzuconym groszem.

Wybitną wadą tej specyficznej teorii nadwartości jest także pominięcie kosztów kredytu i innych kosztów finansowych, jak np. procenty od własnego kapitału. Skoro bez użycia kapitału własnego czy pożyczonego nie jest możliwa produkcja ani handel i wykonanie zadań przedsiębiorstwa, to koszty finansowe muszą być uważane za równie produktywne jak koszty administracji. Jeżeli w przedsiębiorstwie powstaje w ogóle wartość dodatkowa jako skutek kosztów, to należy ją przypisać tak kosztom administracji, jak fabrykacji, sprzedaży i kredytów, a nie tylko samym kosztom fabrykacji i części kosztów administracji, zresztą nawet przez autora nie określonej. Jeżeli wartość dodatkowa ma być mierzona wysokością kosztów, to należało by sumę wszystkich kosztów wstawić do aktywów bilansu, o ile produkty nie są jeszcze sprzedane, a w razie przeciwnym odpowiednią ich część.

Na przytoczony wyżej zarzut Liona, że wypłacone koszty administracji powinny być odzyskane przez sprzedaż towarów i dopiero wtedy mogą być wykazane jako części składowe zysku bilansowego, bo inaczej ulegną opodatkowaniu zyski nie zrealizowane — autor przyznaje słuszność przeciwnikowi podnosząc, że takie stanowisko jest zgodne z zasadą opodatkowania według zdolności płatniczej. Autor nie spostrzega jednak, że takie przyznanie oznacza przekreślenie jego własnego postulatu, aby koszty administracji były zaliczone do aktywów bilansu jako wytworzona wartość dodatkowa. Skoro bowiem ta wartość dodatkowa nie podwyższa zdolności płatniczej podatnika, to ma ona charakter fikcyjny i nie może prawidłowo wejść do bilansu.

Technika rachunkowości wykazuje też wyraźnie, gdzie i kiedy powstaje przyrost wartości w przedsiębiorstwie w postaci zysku. Nie występuje on ani na koncie fabrykacji, ani na koncie administracji, ani wreszcie na koncie wyrobów, lecz dopiero na koncie sprzedaży. Z konta administracji można czerpać tylko nadzieję odzyskania wydatków administracyjnych w cenach sprzedaży towarów. Że ta nadzieja nie rośnie z wysokością tych wydatków, świadczy powszechna niechęć do ich podwyższania i dążność do ich ograniczania. Gdyby ich produktywność była niezawodna, a wynikające z nich powstanie wartości dodatkowej w przedsiębiorstwie było niewątpliwe, działo by się przeciwnie. Nigdy bowiem ta produktywność nie występuje w postaci przyrostu ilościowego towarów, jak to bywa zwykle w razie podwyższenia kosztów fabrykacji. Tradycyjna i ekonomicznie umotywowana zasada rachunkowości kupieckiej, która odmawia kosztom administracji miejsca w bilansie, opiera się właśnie na tym fakcie oraz na postulacie, aby inwentarz i bilans zawierały w aktywach tylko przedmioty majątkowe. Temu zaś postulatowi koszty administracji nigdy nie mogą uczynić zadość, bo w przeciwieństwie do kosztów fabrykacji nie wytwarzają one przedmiotów majątkowych.

Teoria powstawania nadwartości administracyjnej w przedsiębiorstwie, pełna sprzeczności, zakrętów, odchyleń i niekonsekwencyj, stała się złym przewodnikiem ustawodawstwa bilansowego w Niemczech, które pod jej wpływem zeszło na manowce w reformie z roku 1931. Nie można się też dziwić, że nie zdołała ona przekonać nawet niemieckich prawników podatkowych, chociaż ze stanowiska fiskalnego doliczenie kosztów administracji do wartości fabrykatów i przedmiotów inwestycyjnych, wytworzonych we własnym przedsiębiorstwie, przyniosłoby podwyższenie aktywów i zysku bilansowego, a więc podstawy opodatkowania dochodu. Jeden z najpoważniejszych ich przedstawicieli, Walter Blümich, wypowiada się w tej sprawie w swym komentarzu do ustawy o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz, Berlin 1943, str. 246) w następujący sposób:

„W teorii przedsiębiorstwa reprezentowany jest częściowo pogląd, że do kosztów wytworzenia należy także część ogólnych kosztów administracji. Ale obliczenie tego udziału w kosztach sprawia często znaczne trudności. Konieczne przy tym oszacowanie będzie po największej części niepewne. Nadto koszty administracji nie mają w ramach całej oceny wartości większego znaczenia. Niewątpliwie dlatego wytyczne dla podatku dochodowego (Einkommensteuerrichtlinien) nie przewidziały aktywizacji części ogólnych kosztów administracji. Podatnicy nie mogą być do tego zmuszeni".

Przytoczona wypowiedź nie rozpatruje zagadnienia ze stanowiska merytorycznego, nie dotyka wcale ekonomicznego uzasadnienia teorii nadwartości administracyjnej i jej słabych stron, lecz poprzestaje na stanowisku praktycznym i prawno-podatkowym. Autor jej mógłby dodać jeszcze więcej argumentów, a mianowicie że nie tylko „wytyczne dla podatku dochodowego", lecz i sama niemiecka ustawa o podatku dochodowym (Einkommensteuergesetz) z r. 1939 (§ 2) i wszystkie jej poprzedniczki — począwszy od ustawy pruskiej z roku 1891 — unikały opodatkowania zysków nie zrealizowanych jako dochodu, stając na stanowisku, że opodatkowaniu podlega tylko dochód rzeczywiście osiągnięty, pobrany w danym roku gospodarczym.

(Dalszy artykuł nastąpi)

NASZA PIERWSZA ANKIETA

MGR T. KARBOWIAK (Chorzów)

Na marginesie jednolitego planu kont

Podstawową ideą jednolitego planu kont jest ujednolicenie metod techniki księgowania we wszystkich przedsiębiorstwach danego organizmu państwowego, bez którego nie do pomyślenia jest realizacja i kontrola wykonania planu gospodarczego w skali państwowej. Jednolity plan kont spełniać powinien dwa postulaty elastyczności:

I. Powinien być do tego stopnia **elastyczny**, by w jego ramach mogło pomieścić się każde ogniwo życia gospodarczego.

II. **Elastyczność** księgowości powinna być na tyle **ograniczona**, by nie kolidowała z postulatem porównywalności przedsiębiorstw w skali koncentracji przedsiębiorstw w układzie poziomym i pionowym, tj. w ramach naszych zjednoczeń czy centralnych zarządów, a nawet w naszych formach życia gospodarczego w większych jednostkach gospodarczych o ukształtowaniu pionowym, jakimi są np. przedsiębiorstwa hutnicze.

Rozpatrzmy kolejno oba zagadnienia na tle naszego jednolitego planu kont.

Ad I. Elastyczność w ramach jednostki gospodarczej.

Pierwszą próbą uzdrowienia stosunków panujących u nas w dziedzinie księgowości w latach międzywojennych było rozporządzenie prezydenta RP z r. 1934 o bilansowaniu osób prawnych. Próba ta była mało udana z dwóch powodów:

1. Normalizowała i to niezupełnie księgowość tylko określonego odcinka życia gospodarczego.

   Konsekwencją takiego stanu rzeczy były z jednej strony dowolności nomenklatury[1]) i dowolność samej techniki księgowania, z drugiej zaś cała powódź sporów na tym tle między podatnikami a władzami skarbowymi, uwidoczniająca się w dużej ilości wyroków N. T. A. Wyroki N. T. A. stawały się w ten sposób poprzez wykładnie k. h. i innych ustaw szczegółowych pewnym normatywnym czynnikiem, skierowującym dziki nurt księgowości w coraz bardziej uregulowane łożysko. Droga ta jednak była zbyt powolna, nie dotrzymująca kroku tempu życia gospodarczego i zbyt kosztowna ze względu na powódź skarg zalegających w N. T. A.

2. Rozporządzenie z r. 1934 dotyczące wyłącznie księgowości przedsiębiorstw, należących do osób prawnych rozwiązywało jedynie połowicznie problem normalizacji księgowości, bo regulowało tylko sposób zamknięcia, nie stworzyło natomiast silnej podbudowy wyrażającej się w jednolitym usystematyzowaniu księgi głównej. Szczegółowo, jednak nie bez usterek zestawiony był bilans majątkowy, natomiast po macoszemu, bo tylko szkicowo był potraktowany rachunek wyników. Abstrahując już od wielu usterek ówczesnych zamknięć rachunkowych, reforma roku 1934 pominęła ujednolicenie techniki księgi głównej, przez co dawała duże możliwości w zaciemnianiu bilansu. Nigdy nie można było być pewnym, czy pod odnośną pozycją bilansową nie kryją się cyfry z nieodpowiednich rachunków księgi głównej.

Polski jednolity plan kont uniknął błędów ustawy z roku 1934 wprowadzając ujednolicenie księgi głównej.

Postulat elastyczności został szczęśliwie rozwiązany przez wprowadzenie grup wolnych, a nawet klas, przez co stworzono w ramach jednolitego planu kont możliwość rozwiązania zagadnień branżowych — choć dostosowanie jednolitego planu kont do wymogów możliwie wszystkich przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych pociągnęło za sobą szereg niejasności, a nawet, jak z objaśnień do jednolitego planu kont wynika, wprowadziło do pewnego stopnia dwutorowość.

Pomijając pewne korektywy w grupach, które mogą być uzasadnione w zależności od punktu widzenia projektodawcy i nie naruszają ogólnych wytycznych planu, jednolity plan kont wprowadza jednak moim zdaniem **niepotrzebną dwutorowość.**

Zasadniczą tezą jednolitego planu kont jest rozdział w ramach klas na nakład **operacyjny i pozaoperacyjny.** Klasa 2 rejestrująca nakład i dochody pozaoperacyjne, zamykana rachunkiem wyników, zniekształcona została przez wprowadzenie do grupy 27 kont rozliczeniowych, które wchodzą w skład miesięcznego bilansu statystycznego. Według instrukcji do jednolitego planu kont (str. 33) wchodzą tu rozliczenia np. robocizny, co do której w dniu wypłaty nie można zadecydować jeszcze, którą podgrupę kl. 4 dany nakład obciąży. Równocześnie na str. 18 przy objaśnieniu grupy 18 zalecono przeprowadzić w tejże grupie rozliczenia miesięczne, kwartalne i roczne. W różnej interpretacji księgowań w grupach 18 i 27 poszczególne zjednoczenia w ramach centralnych zarządów odmiennie przeprowadzają księgowania. W wielu zjednoczeniach grupa 27 służy do rozliczania takich nakładów, przy których w dniu księgowania nie ustalono jeszcze, do jakiego rodzaju kosztów zostaną w przyszłości zaszeregowane. Inne zjednoczenia księgują w grupie 27 jedynie miesięczne rozliczenia odpisów, natomiast rozliczenia nakładu robocizny w grupie 16, a wszelkie inne, jak ubezpieczenia, urlopy, niektóre podatki itp., a więc nakład obciążający nierówno poszczególne miesiące — w grupie 18. To ostatnie stanowisko uważam za najsłuszniejsze, z tym, że dla zachowania podziału na nakład operacyjny i pozaoperacyjny należy również i rozliczenie odpisów przenieść do grupy 18. W ten sposób klasa 2 obejmowałaby jedynie ra-

[1]) Hasło normalizacji nomenklatury w księgowości rzucił w czasie międzywojennym Związek Księgowych w Polsce na łamach swojego czasopisma. Problem ten mimo wprowadzenia jednolitego planu kont nie doczekał się pełnej realizacji, szczególnie w dziedzinie kosztów i kalkulacji. W tej dziedzinie panuje duża niejednolitość, tak że można powiedzieć: „co autor, to swoista nomenklatura".

Zestawienie nakładu

Rodzaje kosztów / Stanowiska kosztów	Nr konta	Suma ogólna	KLASA 5: Utrzymanie budynk.	Utrzymanie maszyn.	Koszty wspól. zakładu	Siłownia	Zarząd handl.	Zarząd techn.	Razem wydziały pomocn.	576 (1881)	576 (222)	Suma 576	59 koszty sprzed.	Suma kl. 5
1. Surowce do wytwarzania	400	182 460												
2. Robocizna bezpośrednia	410	37 401												
3. Robocizna pośrednia	411	6 757	143	2 455	648	551			3 797	93	17	110	50	3 957
4. Płace pracowników umysłowych	420	14 961			550		5 370	6 971	12 891					12 891
5. Paliwo	440	2 845				2 321			2 321					2 321
6. Materiały na konserw.	441	3 090	72	1 871	167	196			2 306	150	51	201		2 507
7. Konserw. i napr. obce	442	153		53					53	100		100		153
8. Narzędzia i przyrządy	443	136		136					136					136
9. Materiały biurowe	448	652					652		652					652
10. Ubezpieczenia rzeczowe	461	2 700			506	12	572	359	1 449		4	4		1 453
11. Podróże i k-y reprez.	462	3 945					3 945		3 945					3 945
12. Opłaty poczt. i telegr.	463	903					903		903					903
13. Umorzenie wart. budynków	470	1 432	1 421						1 421		11	11		1 432
14. Umorzenie wart. maszyn	471	5 693		5 693					5 693					5 693
15. Prowizje od sprzedaży	496	5 100												
16. Podatek obrotowy	497	7 060												
Suma nakładu pierwotnego		275 288	1 636	10 208	1 871	3 080	11 442	7 330	35 567	343	83	426	50	36 043

Zestawienie nakładu

Zużycie własnych wytw.	81	4 251												
1. Utrzymanie budynków	5	1 836			703	114	143	78	1 038					1 038
2. Utrzymanie maszyn i narzędzi	5	10 208			314	1 309	148	129	1 900					1 900
3. Siłownia	5	4 503			48		57	47	152					152
4. Koszty wspólne	5	2 936						896	896					896
5. Zarząd techniczny	5	8 480												
6. Zarząd handlowy	5	11 790											7 860	7 860
7. Suma		39 753			1 065	1 423	348	1 150	3 986				7 860	11 846
8. Rata kapit. remontów	1 881	200	200						200					200
9. Suma nakładu wtórnego		39 953	200		1 065	1 423	348	1 150	4 186				7 860	12 046
10. Suma nakładu pierwotn.		43 267	1 636	10 208	1 871	3 080	11 442	7 330	35 567	343	83	426	50	36 043
11. Suma ogólna B i A		83 220	1 836	10 208	2 936	4 503	11 790	8 480	39 753	343	83	426	7 910	48 089
12. Przen. kosztów bezp. A		232 021												
13. Przeksięg. ogól. k. wytw.	6													
14. Przen. ogól. koszt. sprzed.	59												7 910	
15. Przeksięg. k. pozaop. i neutr.	576											426		
16. Razem nakł. gospod. 0 + 8 + + 10 + 12		279 739												
Rozlicz. wyrobów gotow.	770	218 918												
„ „ półgot.	770	40 325												
„ remontów	781	343												
„ kosztów sprzed.	799	20 070												
„ nakładu pozaoper. i neutr.	790	83												
		279 739												

pierwotnego (Reka A)

KLASA 6											Uzgodnienie kosztów własnych							
Modelarnia	Bud. kotł.	Spawalnia	Konstrukt.	Kuźnia	Budowa masz. I.	Budowa masz. II.	Razem kl. 6	kl. 7 Kwota	Konto	Modelarnia	Budowa kotłów	Spawaln.	Konstrukt.	Kuźnia	Budowa maszyn I.	Budowa maszyn II.	Suma kosztów produkcji
								182 460	70	12 260	56 555	5 800	46 115	7 050	32 660	22 020	182 460
								37 401	71	2 452	11 711	1 160	9 225	1 410	6 532	4 911	37 401
67	864		1 002		686	181	2 800										
140	360	90	340	80	660	400	2 070										
20	86	60	181	91	62	24	524										
46	208	7	121	3	172	26	583										
92	363	65	276	65	319	67	1 247										
								5 100	76								
								7 060	76								
365	1 881	222	1 920	239	1 899	698	7 224	232 021		14 712	68 266	6 960	55 340	8 460	39 192	26 931	219 861

wtórnego (Reka B)

Modelarnia	Bud. kotł.	Spawalnia	Konstrukt.	Kuźnia	Budowa masz. I.	Budowa masz. II.	Razem kl. 6	kl. 7 Kwota	Konto	Modelarnia	Budowa kotłów	Spawaln.	Konstrukt.	Kuźnia	Budowa maszyn I.	Budowa maszyn II.	Suma kosztów produkcji
								4 251	70		201				2 050	2 000	4 251
76	217	101	156	45	152	51	798										
214	3 127	460	2 032	529	1 602	344	8 308										
193	805	90	1 137	399	1 535	192	4 351										
122	449	71	510	82	633	173	2 040										
509	1 866	297	2 120	339	2 628	721	8 480										
235	865	138	982	157	1 218	335	3 930										
349	7 329	1 157	6 937	1 551	7 768	1 816	27 907										
349	7 329	1 157	6 937	1 551	7 768	1 816	27 907										
365	1 881	222	1 920	239	1 899	698	7 224										
714	9 210	1 379	8 857	1 790	9 667	2 514	35 131										
								232 021		14 712	68 266	6 960	55 340	8 460	39 192	26 931	219 861
							35 131	35 131	74	1 714	9 210	1 379	8 857	1 790	9 667	2 514	35 131
								7 910	75								
								426	74								
								279 739		16 426	77 677	8 339	64 197	10 250	50 909	31 445	259 243

Klucze kalkulacyjne w stosunku do robocizny bezpośredniej

2 452	11 711	1 160	9 225	1 410	6 532	4 911
69,9%	78,6%	118,9%	96%	127%	148%	51,2%

chunki nakładów i dochodów pozaoperacyjnych, przechodząc w całości do rachunku wyników.

Rozliczenie robocizny w grupie 27 nawet z punktu widzenia prawnego uważać należy za niewłaściwe. Księgowość w oparciu o jednolity plan kont nie może tracić więzów z obowiązującym ustawodawstwem, które należności pracowników zalicza do zobowiązań i to uprzywilejowanych. Z tego tytułu rozliczenia robocizny i pensji winny być przeprowadzane przez grupę 16: „krótkoterminowe należności i wierzytelności".

Na marginesie nakładu pozaoperacyjnego należało by zauważyć, że wprowadzenie kl. 2 zastąpiło funkcję dawnego rachunku „nadzwyczajnych strat i zysków", na którym przed wprowadzeniem jednolitego planu kont księgowało się nakłady objęte klasą 2 z wyjątkiem nakładów finansowych, czyli odsetek płaconych. Pomieszczenie nakładów z tytułu płaconych odsetek w klasie 2 jako nakładu pozaoperacyjnego, a więc zasadniczo nie wchodzącego jako czynnik składowy do kalkulacji, jest z ekonomicznego punktu widzenia niewłaściwe. Nawet nasze ustawodawstwo skarbowe, tak czułe na punkcie właściwego zakwalifikowania nakładów do kosztów, zezwala na potrącanie odsetek, czyli traktuje je jako koszty.

W polskim modelu gospodarczym problem ten został rozstrzygnięty dla odsetek w sensie pozytywnym, gdyż wszystkie przedsiębiorstwa państwowe z braku własnego kapitału obrotowego posługują się kredytem, bez którego nie można by prowadzić produkcji w granicach optymalnych, lecz w zakresie zmniejszonym, tj. w stadium degresji kosztów.

Prowadząc przedsiębiorstwo przy kosztach kształtujących się degresywnie otrzymalibyśmy w rezultacie wyższy koszt własny, czyli posługując się kredytem mamy możność rozszerzenia produkcji do jej optymalnej wielkości, a zarazem zniżenia kosztu własnego. Jeżeli przez kredyt otrzymujemy możność zniżenia kosztu własnego, logicznym jest, że koszt kredytu powinien być wliczony do kalkulacji, a więc księgowo zaliczony w klasie 4, a nie w klasie 2.

Problem zaszeregowania nakładu odsetkowego do nakładu operacyjnego, wzgl. pozaoperacyjnego, schodzi do zagadnienia retorycznego, gdyż według instrukcji Ministerstwa Przemysłu począwszy od 1. 10. 1947 do kosztu własnego wliczane są również nakłady pozaoperacyjne w formie określonych procentowych doliczeń z tego tytułu.

Jednolity plan kont, obejmujący państwowe przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe i przedsiębiorstwa pod zarządem państwowym jest tak elastyczny, że mógłby objąć również pozostawione na uboczu odcinki życia gospodarczego, jak: bankowość, spółdzielczość oraz sektor prywatny.

Wprowadzenie jednolitego planu kont w naszym modelu gospodarczym jedynie w odniesieniu do sektora państwowego, z wyłączeniem innych, wydaje się być rozwiązaniem połowicznym ze względu na ogólne planowanie gospodarcze, na które składa się praca trzech sektorów. Wprowadzenie jednolitego planu kont również do gospodarki spółdzielczej jak i prywatnej nie skrępuje wcale życia gospodarczego tych sektorów, a da w rezultacie jasny przegląd wygospodarowanych wyników. Rolę zbliżoną pod względem sprawozdawczości do centralnych zarządów mogłyby objąć izby przemysłowo-handlowe czy rzemieślnicze odnośnie do inicjatywy prywatnej, względnie centrale gospodarcze w sektorze spółdzielczym. Wprowadzenie jednolitego planu kont na reszcie odcinków życia gospodarczego dałoby poza wymienionymi korzyściami oszczędności nie do pogardzenia (przy rewizjach skarbowych i gospodarczych).

Ad II. Pozostawienie klas 5—7 jako wolnych dla potrzeb branżowych podyktowane zostało chęcią wprowadzenia jak największej elastyczności do jednolitego planu kont w ten sposób, by nie zatracić porównywalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych nawet w ramach różnych centralnych zarządów.

Jest zupełnie zrozumiałe, że diametralnie różne procesy wytwórcze naszych centralnych zarządów nie mogą mieć narzuconego jednolitego sposobu księgowania w ramach księgowości produkcyjnej (kl. 5—7), gdyż dobór kont, a więc grup i podgrup, zależeć będzie w pierwszym rzędzie od procesu produkcyjnego.

Rozczłonkowanie grup i podgrup powinno iść po linii takiej, jaka jest najodpowiedniejsza dla danego procesu wytwórczego. Różnorodne zużytkowanie klas 5—7 nie utrudni zasadniczo porównywalności wyników gospodarczych wobec ujednoliconego bilansu i rachunku wyników, wprowadza jednak rozbieżności w technice rachunkowej wyrażającej się różnym zużytkowaniem klas 5—7 i odmiennym sposobem zestawiania arkusza rozliczeniowego.

W wyjaśnieniach do jednolitego planu kont odnośnie do kl. 5, 6 i 7 (str. 38) sprecyzowano minimalne wymagania. Klasa 5 przeznaczona jest na konta wydziałów ogólnych i pomocniczych, kl. 6 na konta wydziałów wytwórczych, kl. 7 na specjalne ugrupowanie kosztów, umożliwiające oddzielenie nakładu pozaoperacyjnego i nakładu inwestycyjnego od nakładu operacyjnego.

W ten sposób umożliwia się prawidłowe przeprowadzanie kalkulacji tą lub inną metodą w zależności od potrzeb branżowych i to w ramach produkcji masowej metodą kalkulacji dzieleniowej prostej czy złożonej, wzgl. w produkcji jednostkowej metodą doliczeniową (narzutową). Przeznaczeniem tej klasy jest kalkulacja kosztów.

O ile praktyka w ramach naszych centralnych zarządów jednolicie traktuje klasę 7, o tyle księgowanie[2]) w ramach kl. 5 i 6 wykazuje nieraz duże różnice.

a) Niektóre z centralnych zarządów, m. in. C. Z. P. H., ściśle zresztą z instrukcją jednolitego planu kont, przeznaczyły klasę 5 na wydziały ogólne i pomocnicze, a klasę 6 na wydziały wytwórcze. Rozliczenie między księgowością finansową a produkcyjną, czyli przekazanie nakładów przez księgowość finansową księgowości produkcyjnej uskutecznia się przez konto rozliczeniowe grupy 48. Praktycznie biorąc przy nakładzie miesięcznym zł 10 milionów w klasie 4 uznaje się grupę 48 w ciężar stanowisk kosztów kl. 5 i 6 za koszty pośrednie oraz nośniki kosztów klasy 7 za koszty bezpośrednie.

b) W ramach niektórych centralnych zarządów część klasy 6 przeznacza się na wydziały pomocnicze, drugą na zakłady wytwórcze, natomiast klasę 5 przeznacza się na grupowe „konta lustrzane", które spełniają tę samą rolę, co omawiane konta grupy 48.

Odmienność techniki księgowania nie ma wpływu ani na ostateczny wynik, ani na zmniejszenie porównywalności wyników gospodarczych, tym niemniej technika księgowania mogłaby być ujednostajniona,

[2]) Pod księgowaniem rozumiemy nie tylko księgowanie faktyczne na kontach, lecz również rozliczenia w ramach arkusza rozliczeniowego.

przy czym praktyka omawiana pod punktem a) wydaje się logiczniejsza, bo stwarza oddzielne klasy dla wydziałów pomocniczych i wytwórczych. Wydaje się być zbędnym w wypadku omawianym w punkcie b) przeznaczanie aż całej klasy na konta łącznikowe, gdy to zadanie z powodzeniem spełnić może grupa 48.

Schemat arkusza rozliczeniowego nie został ustalony przez jednolity plan kont, a praktyka również stosuje zasadniczo dwa schematy: arkusz rozliczeniowy jednodziałowy i arkusz rozliczeniowy dwudziałowy. **Arkusz rozliczeniowy jednodziałowy** stosowany w ramach wielu przedsiębiorstw upodabnia się do arkusza rozliczeniowego niemieckiego planu kont z r. 1937, który dzieli arkusz rozliczeniowy pionowo na **6 zasadniczych grup kosztów:**

1) ogólne,
2) wytwórcze,
3) wydziałów pomocniczych,
4) kosztów zaopatrzenia materiałowego,
5) administracji fabrycznej,
6) sprzedaży.

Stosowanie arkusza rozliczeniowego w tej formie jest prawie powszechne, przeto nie omawiam go bliżej. **Arkusz rozliczeniowy dwudziałowy** dzieli nakład na pierwotny, rozliczany w części pierwszej **„Reka A"**, oraz na nakład wtórny, rozliczany w części drugiej **„Reka B"**. Przy produkcji wielowydziałowej ogólny koszt z kl. 7 podzielony jest na wydziały w pionowych rubrykach „uzgodnienie kosztów własnych". Wzór arkusza rozliczeniowego w formie dwudziałowej obrazuje załączona tablica (str. 136—137) przedstawiająca przedsiębiorstwo fabryczne wielowydziałowe, opierające kalkulację wydziałowych kosztów pośrednich na płacach bezpośrednich.

Rachunek wyników.

Rozpatrując układ klasy 7 otrzymalibyśmy niepełny obraz, gdybyśmy nie zanalizowali choć szkicowo rachunku wyników. Układ miesięcznego rachunku wyników, pomijając szczegółową analizę poszczególnych pozycji, odpowiada w zupełności podstawowym założeniom nauki księgowości. O ile struktura rachunku wyników jest jasna i przejrzysta, o tyle mechanizm jego ułożenia koliduje z zasadami nauki księgowości.

Klasyczny rachunek wyników w myśl zasad nauki księgowości czerpie swoje źródło z odnośnych rachunków księgi głównej. Wzory takiego rachunku pozostały z czasów 1930—1939, a w szczególności w zamknięciach rachunkowych naszych większych jednostek gospodarczych górnośląskiej części ówczesnego województwa śląskiego i w nielicznych przedsiębiorstwach innych województw. Przedsiębiorstwa te opierały swoją rachunkowość na dziesiętnym systemie kont, wykazując swoje wyniki również w miesięcznych rachunkach wyników. Również niemiecki jednolity plan kont z 11. 11. 1937 r. operował miesięcznym rachunkiem wyników, który jednak wyprowadzony był z odnośnych kont wynikowych księgi głównej. Poruszam ten problem jako materiał dyskusyjny bez rozprowadzania go w szczegółach, gdyż zagadnienie to jest tak obszerne, że wymagałoby oddzielnego omówienia.

Ogólna myśl: **„Rachunek wyników" nie powinien być rachunkiem statystycznym, lecz powinien wynikać z mechanizmu rachunków księgi głównej w zrozumieniu nauki księgowości.** — Połowicznym rozwiązaniem jest kontrola pozycji kosztu własnego p. 1. rachunku wyników przez grupę 94 — „koszt własny sprzedanych wyrobów".

MGR J. SZARSKI (Warszawa)

Trzy rodzaje „kosztu nabycia"*)

I.

Art. 1 ustawy o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym (Dz. U. R. P. nr 43 z 1947 poz. 218) ustala ogólny zakaz pobierania cen wyższych od maksymalnych lub kosztu nabycia, powiększonego o dopuszczalną wysokość zysku brutto.

Dosłowny tekst art. 1 brzmi:

> „Celem zapobiegania drożyźnie i wyzyskowi zabrania się żądania lub pobierania w przedsiębiorstwach sprzedaży za towary cen wyższych od kosztu nabycia z doliczeniem zysku brutto, ustalonego dla danego towaru lub grupy towarów, a dla towarów określonych w art. 5 ust. 5 i 6 cen wyższych od ustalonych cen maksymalnych."

Co należy rozumieć pod pojęciem „kosztu nabycia", jest w ustawodawstwie polskim określone w innym miejscu, a mianowicie w rozporządzeniu Min. Skarbu o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65/1946, poz. 365), gdzie w § 8 pkt 2 czytamy:

> „na koszty nabycia zakupionych towarów składają się wszystkie koszty związane z nabyciem towarów do chwili złożenia ich w magazynie, a w szczególności cena zakupu, koszt transportu, ubezpieczenie w czasie transportu, cło, prowizja pośrednika przy zakupie itp. koszty."

Na większość artykułów pochodzących z produkcji przemysłu państwowego naznaczono **ceny maksymalne**, a zatem kalkulację ceny sprzedażnej pozbawiono istotnego znaczenia. Przepisy wykonawcze do ustawy o zwalczaniu drożyzny, a specjalnie przepisy o marżach zysku brutto poszły po linii interpretacji zwężającej, stwarzając „namiastki" kosztu nabycia.

W załączniku B nr 1 do rozporządzenia Min. Przemysłu i Handlu z dnia 11 sierpnia 1947, ogłoszonym w prasie dnia 20. VIII. 1947 r. znajdujemy następującą uwagę: „Przy artykułach oznaczonych (dwoma gwiazdkami) cenę sprzedaży oblicza się przez dodanie wysokości zysku brutto do kosztu nabycia, tj. do ceny zakupu powiększonej o koszty transportu." A zatem spośród kilku składników kosztu własnego jedynie koszty transportu mogą być brane pod uwagę przy kalkulacji ceny sprzedażnej.

W załączniku A nr 1 do rozporządzenia Min. Przemysłu i Handlu z dnia 11 sierpnia 1947 r., ogłoszonym w październiku 1947 r., kalkulacja kosztów transportu znalazła znowu inne ujęcie. Oto w uwadze do w/w załącznika powiedziano: „Detaliczne ogniwa zbytu, położone w miejscowościach, w których nie ma hur-

*) Artykuł niniejszy wiąże się tematycznie z artykułem H. Gregorowicza „Dlaczego bez kosztów nabycia?" z numeru 3/48 „Rachunkowości — Podatków".

łowni lub stacji kolei normalnotorowej, mają prawo doliczania do detalicznych cen sprzedażnych rzeczywistych kosztów transportu od hurtowni lub stacji kolei normalnotorowej do punktu sprzedaży detalicznej. Koszty te nie mogą podwyższyć detalicznej ceny sprzedażnej o więcej niż 3%."

W tym wypadku mamy **zatem ograniczenia kosztu nabycia**, gdyż:

a) spośród kosztów nabycia mogą być zaliczone tylko koszty transportu,

b) koszty te mogą być doliczone po obliczeniu zysku brutto,

c) tylko niektóre sklepy detaliczne mają prawo koszty te zaliczyć (hurt i większość detalu — nie),

d) nie mogą być zaliczone pełne koszty transportu, lecz tylko koszty transportu od hurtowni lub stacji kolei normalnotorowej do punktu sprzedaży detalicznej,

e) zaliczone koszty transportu nie mogą podwyższyć detalicznej ceny sprzedażnej o więcej niż 3%,

f) koszty transportu mogą być zaliczone tylko przy niektórych towarach.

Trzecia możliwość doliczania kosztów nabycia istnieje w hurcie towarów kolonialno-spożywczych. Możliwość ta stworzona została pismem wyjaśniającym Biura Cen z dnia 9 kwietnia 1948 r. znak CE/D/1630, skierowanym do Związku Zrzeszeń Hurtowników Spożywczo-Kolonialnych, którego to pisma odpowiedni ustęp ma następujące brzmienie:

„Co do dopuszczalnych wysokości zysku brutto w hurcie — zostały one ustalone w założeniu, że producent dostarczy towar franco wagon stacja odbiorcy, względnie — przy zastosowaniu innego środka transportowego — franco siedziba odbiorcy, **co odpowiada w rzeczywistości ustaleniu wysokości zysku brutto od kosztu nabycia** (podkreślenie moje. Przyp. autora).

Do tak obliczonej ceny hurtownik ma prawo doliczać dopuszczalne wysokości zysku brutto podane w załącznikach A nr 2, wzgl. B nr 2 z tym, że koszt transportu od stacji kolejowej, wzgl. samochodowej, do składu hurtownika jest zawarty w zysku brutto."

Mamy zatem w tym wypadku **trzecią „namiastkę" kosztu nabycia**, przy czym:

1. można zaliczyć tylko koszty transportu kolejowego, wzgl. samochodowego „międzymiastowego", natomiast nie można zaliczyć kosztów tzw. „zwózki" ze stacji do magazynu,
2. zaliczanie kosztów transportu jest możliwe tylko w hurcie spożywczo-kolonialnym.

II.

Stosowany w praktyce do chwili wejścia w życie przepisów drożyźnianych schemat kalkulacji ceny sprzedażnej przedstawiał się następująco:

1. Cena katalogowa towaru . . . .
   A. Cena fakturowa netto (cena zakupu) . . . . A ....
2. Koszty policzone przez dostawcę na fakturze (opakowanie, ubezpieczenie, cło, załadowanie, transport, konwojowanie, wyżywienie, mycie wagonów, inne koszty transportu i inne koszty bezpośrednie) . . . .
   A + 2 = B, tj. cena fakturowa B ....
3. Koszty bezpośrednie zakupu danej partii towaru, ponoszone przez przedsiębiorstwo zakupujące towar (opakowanie, ubezpieczenie, cło, załadowanie, transport, zwózka, konwojowanie, wyżywienie, mycie wagonów, inne koszty transportu, wyładowanie, przewóz i inne koszty poniesione przez nabywcę)
   B + 3 = C, tj. koszt nabycia C ....
4. Dopuszczalne manco towarowe
   C + 4 = D, tj. koszt własny D ....
5. Zysk brutto doliczony procentowo (marża)
   D + 5 = E, tj. cena sprzedażna E ....

Powyższy klasyczny schemat kalkulacji ceny sprzedażnej nie ma nigdzie zastosowania w ramach naszego ustawodawstwa cen. Najplastyczniej uwidoczni się to na następujących przykładach kalkulacji ceny sprzedażnej:

I. Kalkulacja wg schematu klasycznego:

Cena zakupu 100 sztuk towaru . .	1.500,— zł
Opakowanie	20,— „
Załadowanie	15,— „
cena fakturowa	1.535,— „
Koszty poniesione przez odbiorcę:	
Transport	30,— „
Zładowanie	25,— „
Zwózka	25,— „
Manco 1%	15,— „
cena kosztu własnego	1.630,— „
Marża zysku brutto 10% . . .	163,— „
	1.793,— „

Cena sprzedażna 1 szt. towaru: 17,93
po zaokrągleniu: zł 18,—.

II. Kalkulacja ceny sprzedażnej wg zasad podanych w zał. B nr 1:

Cena zakupu 100 szt. towaru . . .	1.500,— zł
Transport	30,— „
Zwózka	25,— „
Zładowanie	25,— „
	1.580,— „
Marża 10%	158,— „
	1.738,— „

Cena sprzedażna 1 sztuki: 17,38, po zaokrągleniu: 17,— zł. Opakowanie, załadowanie, manco nie zostały zaliczone.

III. Kalkulacja ceny sprzedażnej towaru wg zasad podanych w zał. A nr 1:

Cena zakupu 100 sztuk towaru . .	1.500,— zł
Marża 10%	150,— „
	1.650,— „
Zładowanie	25,— „
Zwózka	25,— „
	1.700,— „

Cena sprzedażna 1 sztuki towaru: zł 17,—.

Koszty złądowania i zwózki mogły być w tym wypadku w pełni zaliczone, bo nie podwyższyły ceny sprzedażnej o więcej niż 3% (1650 powiększone o 3% daje 1699,50, po zaokrągleniu wypada też zł 17,—).
Opakowanie, załadowanie, manco nie zostały zaliczone.

IV. Kalkulacja ceny sprzedażnej towaru wg zasad ustalonych dla hurtu spożywczo-kolonialnego:

Cena zakupu 100 sztuk towaru	1.500,— zł
Załadowanie	15,— „
Transport	30,— „
	1.545,— „
Marża 10%	154,50 „
	1.699,50 „

Cena sprzedażna 1 sztuki towaru: 16,99, po zaokrągleniu: 17,— zł. Opakowanie, złądowanie, zwózka, manco — nie zostały zaliczone.

III.

Z powyższych wywodów wynika, że trzy rozmaite dozwolone sposoby zaliczenia kosztów transportu prowadzą ostatecznie do tych samych wyników. Cena sprzedażna utrzymuje się mniej więcej na tym samym poziomie, czy ją tak, czy inaczej skalkulujemy. Czy zatem nie byłoby najlepszym wyjaśnieniem obecnej sytuacji uznanie starej i wypróbowanej przez wiele lat zasady kalkulowania od kosztu własnego?

Już po wydrukowaniu powyższego artykułu zauważyliśmy w „Przeglądzie Rynkowym" nr 52 (103) z dn. 6 maja 1948 następującą notatkę:

„KOSZTY PRZEWOZU MATERIAŁÓW BUDOWLANYCH"

„Biuro Cen pismem CE/II/i/1047/1722 wyjaśniło, że prawo pobierania opłaty za zwózkę od kupujących materiały budowlane w przedsiębiorstwach sprzedaży, położonych w odległości od stacji kolejowej ponad 3 km — przysługuje wszystkim przedsiębiorstwom handlowym sprzedaży materiałów budowlanych niezależnie od tego, czy są one państwowe, spółdzielcze czy prywatne.

Pobieranie opłat za zwózkę dotyczy wszystkich materiałów budowlanych pochodzenia mineralnego oraz papy i smoły także w tym wypadku, gdy na te materiały są ustalone ceny maksymalne."

Jak widzimy, Biuro Cen wprowadziło nową „namiastkę" kosztu nabycia. Widać zatem, że życie ma swoje prawa, których złamać niesposób. Zasada kalkulowania od kosztu własnego jest zasadą potwierdzoną przez wieloletnią praktyką i uznaną przez teorię.

Stwarzanie coraz to nowych wyjątków w odniesieniu do różnych towarów wprowadzi w przepisy cennikowe niesłychaną kazuistykę, w której najwprawniejszy księgowy i kalkulator musi się zgubić (przyp. red.).

Z ODCINKA SZKOLENIOWEGO

EMIL PIOTR EHRLICH (Gliwice)

Szkolenie na odcinku rachunkowości

w ramach Departamentu Kadr Ministerstwa Przemysłu i Handlu

Ministerstwo Przemysłu i Handlu w pełni docenia znaczenie sprawnej rachunkowości i sprawozdawczości jako mierników realizacji planu narodowo-gospodarczego. Troską jego jest przeszkolenie księgowych dla zmienionych potrzeb administracji przemysłowej oraz zapewnienie sobie dopływu nowych sił pracowniczych w tej dziedzinie.

Już w roku 1945 powołał Departament Kadr Ministerstwa Przem. i Handlu do życia **Państwowy Instytut Administracji Przemysłowej w Gliwicach**, który właściwie jest szkołą rachunkowości. Szkolenie obejmuje kursy księgowości, bilansoznawstwa, kalkulacji i inspekcji finansowej. Kursy przeznaczone są dla pracowników przemysłu, delegowanych do Gliwic celem podwyższenia kwalifikacji i zapoznania się z aktualnym ustawodawstwem i nowoczesnymi metodami i formami rachunkowości. Niezależnie od delegowanych przyjmuje się pewną ilość kandydatów, którzy po ukończeniu kursów zostają skierowani do pracy w ramach Ministerstwa Przemysłu i Handlu. Kursy trwają 4—5 miesięcy, uczestnicy korzystają z pomieszczenia i utrzymania w internatach Instytutu.

Kursy prowadzone są dla potrzeb tak przemysłu jak i handlu na odcinku sektora państwowego, a więc dla potrzeb P. C. H., P. D. T. i central zbytu.

Instytut prowadzi również działalność wydawniczą; wydawnictwa jego z zakresu rachunkowości wydaje Referat Wydawniczy Ministerstwa Przemysłu i Handlu. Do wydawnictw takich należą: Filipowicz — Księgowość przemysłowa, Treter — Kalkulacja przemysłowa, Karbowiak — Teoria kosztów. W druku jest: Księgowość materiałowa — Setkowicza. Cały szereg wydawnictw jest w opracowaniu, w druku są również Tematy do księgowości przemysłowej — Karbowiaka.

Szkoleniu inspektorów finansowych służy **Centralne Studium Kontroli Ekonomicznej w Katowicach**; jest to studium roczne dla absolwentów szkół wyższych, poświęcone zagadnieniom inspekcji finansowej. W organizacji jest **Studium Finansowo-Rachunkowe** — również roczne, które rozpocznie swą działalność z nowym rokiem akademickim jako studium specjalizujące, również w Katowicach.

Niezależnie od tych placówek przeprowadzane są również przez poszczególne centralne zarządy — terenowe kursy rachunkowości.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

P. Zosadzin (Katowice) pisze:

„W przemyśle budowlanym natrafia księgowy na trudności przy ustalaniu obrotu do opodatkowania w związku z § 71 do art. 15 ust. 3 ustawy o podatku obrotowym.

Prawie w każdym przedsiębiorstwie budowlanym spotykamy się z następującymi sytuacjami kształtującymi podstawę podatku obrotowego:

1. zleceniodawca płaci przedsiębiorstwu budowlanemu większą zaliczkę z góry (z chwilą podpisania umowy), umarzaną częściowo z rachunków zaliczkowych;
2. a) przedsiębiorstwo przedkłada rachunek zaliczkowy (końcowy),
   b) zleceniodawca zatwierdza go w ciągu 1 miesiąca i płaci zaraz po zatwierdzeniu (częściowo z punktu 1),
   c) zleceniodawca zatwierdza go w ciągu 1 miesiąca i płaci później;
3. a) przedsiębiorstwo przedkłada rachunek zaliczkowy (końcowy),
   b) zatwierdzenie rachunku trwa 1—6 miesięcy i uregulowanie następuje zaraz po zatwierdzeniu;
4. zleceniodawca płaci zaliczki na podstawie rachunków zaliczkowych, które nie podlegają zatwierdzeniu;
5. zleceniodawca płaci zaliczki w miarę postępu robót, bez składania rachunków zaliczkowych.

Przypuśćmy, że wszystkie wyżej wymienione zdarzenia miały miejsce w ciągu jednego miesiąca (oprócz 2c i 3b — późniejsze zapłacenie rachunków). Po zaksięgowaniu ich nie będziemy w stanie wykazać księgami handlowymi ogólnej sumy miesięcznego obrotu do opodatkowania, ponieważ po myśli § 71 do art. 15 ust. 3 ustawy o podatku obrotowym opodatkować należy rachunki zatwierdzone i wszelkie zaliczki na nie zatwierdzone rachunki. W tym wypadku podlega podatkowi pkt 2b, 4 i 5. Tego nam klasa obrotów (kl. 9) nie wykaże. Według zasad prawidłowej księgowości jesteśmy zobowiązani do księgowania wystawionych rachunków z chwilą ich wystawienia. Wobec tego wykazałaby klasa 9 obroty pkt 2a (=2b) 3a i 4. Więc nie te same. Zatem ustalenie miesięcznego obrotu do opodatkowania wg art. 15 ust. 3 może się tylko odbywać poza ramami księgowości, przez zestawienie:

a) zaliczek na poczet wykonanych robót,
b) zatwierdzonych rachunków (minus opodatkowane zaliczki zatwierdzonego rachunku),
c) innych świadczeń na poczet wykonanych robót (np. dostawa materiałów, wypłata pracowników itp.).

Jeżeli przyjmiemy w większym przedsiębiorstwie około 30 budów rocznie, to dokładne zestawienie miesięcznych obrotów do opodatkowania zajmie sporo czasu i, co najważniejsze, suma ta nie będzie uwidoczniona w księgach.

Najłatwiej było by — moim zdaniem — przyjąć w budownictwie za zasadę opodatkowanie **„Wpływów“**, za uprzednią zgodą urzędu skarbowego, wzgl. rewizyjnego. Wówczas powtarzamy w dzienniku poza księgowością (w osobnej rubryce „Wpływy“) wszelkie księgowane świadczenia na poczet wykonanych robót, jak gotówkę, umorzenie zaliczki (pkt 1) itd. Przez podliczenie otrzymujemy na koniec miesiąca sumę „Wpływów“, która stanowi podstawę do obliczenia miesięcznej zaliczki na podatek obrotowy. Stosownie do zezwolenia władz skarbowych deklaracja rocznego obrotu przedsiębiorstwa obejmowałaby również „Wpływy“ w ciągu roku (świadczenia na poczet wykonanych robót), niezależnie od wykazanego obrotu klasy 9 w r-ku wyników. Ten sposób ułatwiłby przedsiębiorcy opodatkowanie, a urzędowi skarbowemu kontrolę deklarowanych obrotów“.

TO i OWO Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU...

1. Wykonanie budżetu na rok 1947
(w miln. zł)

Wyszczególnienie	DOCHODY			WYDATKI		
	Budżet	Wykonanie	% wykonania	Budżet[1]	Wykonanie	% wykonania
A. ADMINISTRACJA						
Prezydent R. P. i Rada Państwa	3,0	270,2	9,001	326,5	365,8	112
Sejm Ustawodawczy	2,4	11,2	467	248,0	210,5	85
Najwyższa Izba Kontroli	—	0,1	—	122,0	122,0	100
Prezydium Rady Ministrów	21,5	27,8	129	3.012,3	3.936,0	131
Min. Spraw Zagranicznych	106,1	79,9	75	1.425,0	1.413,2	99
„ Obrony Nar. i Min. Bezp. Publ.	56,0	143,7	257	43.640,0	43.957,4	101
„ Administracji Publicznej	146,1	115,8	79	1.511,8	1.498,2	99
„ Ziem Odzyskanych	4.298,8	2.861,8	67	5.308,5	5.165,6	97
„ Sprawiedliwości	664,7	633,0	95	1.602,8	1.681,5	105
„ Skarbu	77.817,6	99.290,5	128	4.479,2	4.625,9	103
„ Przemysłu i Handlu	46.318,6	48.599,1	105	2.572,1	1.648,6	64
„ Aprowizacji	716,7	1.350,5	188	7.206,8	5.501,9	76
„ Komunikacji	88,9	157,2	177	5.320,4	4.945,7	93
„ Rolnictwa i Reform Rolnych	120,1	71,3	59	3.844,5	3.680,3	96
„ Oświaty	5,4	2,0	37	20.214,2	19.549,4	97
„ Kultury i Sztuki	1,9	3,2	168	1.139,7	1.147,7	101
„ Pracy i Opieki Społecznej	23,1	13,8	60	5.069,8	5,094,4	100
„ Poczt i Telegrafów	0,0	0,1	—	47,3	51,8	109
„ Informacji i Propagandy	—	0,5	—	126,5	107,0	85
„ Zdrowia	51,5	78,7	153	5.128,2	4.841,6	94
„ Odbudowy	97,0	40,4	42	1.920,2	1.525,9	79
„ Żeglugi	569,6	603,3	106	1.388,9	1.395,8	100
„ Leśnictwa	0,2	0,3	150	89,4	99,4	111
Emerytury i Renty	0,0	0,1	—	2.710,5	3.020,8	111
Długi Państwowe	—	—	—	1.011,4	418,2	41
Ogólny Zarząd Skarbowy	3.835,5	3.181,1	83	23.795,7	19.612,6	82
Wyżywienie ludności	9.100,0	3.800,6	42	48.696,0	46.362,9	95
Razem A.	144.044,7	161.336,8	112	191.957,8	181.980,1	95
B. PRZEDSIĘBIORSTWA I ZAKŁADY	716,1	583,5	81	4.064,4	4.528,4	111
C. MONOPOLE						
Polski Monopol Solny	300,0	403,5	134	—	—	—
Polski Monopol Tytoniowy	19.500,0	16.114,5	83	—	—	—
Państw. Monopol Spirytusowy	26.515,0	44.502,6	168	—	—	—
Państw. Monopol Zapałczany	700,0	850,1	121	—	—	—
Polski Monopol Loteryjny	62,0	81,2	131	—	—	—
Razem C.	47.077,0	61.951,9	132	—	—	—
Ogółem A + B + C.	191.837,8	223.872,2	117	196.022,2	186.508,5	95

[1]) Budżet z kredytami dodatkowymi, lecz bez przeniesień.

2. Wyniki P. K. O. w r. 1947

Kiedy w r. 1945 Pocztowa Kasa Oszczędności wznowiła swą działalność, trzeba było rozpocząć pracę od podstaw, gdyż cały dorobek tej tak popularnej instytucji został przez wojnę zniszczony. Z dniem 1 czerwca 1945 roku wznowiono obrót czekowy, osiągając w ciągu 7 pierwszych miesięcy kwotę 29 miliardów zł. W ciągu dwóch i pół lat wytężonej pracy wiele się zmieniło. P. K. O. zamyka ostatni okres bilansowy sumą złotych 1.177.559,— miln. obrotu czekowego, w czym 1.000.020 milionów zł stanowi obrót bezgotówkowy. Jest to wynik prawie trzykrotnie wyższy od osiągnięć roku 1946, a nie stojący w żadnym porównaniu z początkowym okresem pracy w r. 1945. Liczba klientów P. K. O. wzrasta z każdym dniem. Świadczy o tym suma 24 milionów zleceń załatwionych w ubiegłym roku bilansowym. Suma czynnych rachunków czekowych P. K. O. wynosi obecnie 23 tysiące, tj. dwa razy więcej, niż w r. 1946. Książeczka oszczędnościowa P. K. O. jest znowu obecnie popularnym sposobem przechowywania gotówki. Dział wkładów oszczędnościowych rozwija się coraz bardziej. Suma otwartych przez P. K. O. książeczek wszystkich rodzajów wynosi 17.500, suma zaś wkładów na dzień 1. 1. 48 r. zamknięta została kwotą 141 miln. złotych. Nie jest to wprawdzie wiele, biorąc absolutnie, sprawa jednakże staje we właściwym świetle dopiero wtedy, gdy się stwierdzi, że w r. 1947 suma wkładów wzrosła prawie trzykrotnie, i doda, że w pierwszych 6 tygodniach rb. podniosła się o dalsze 28 miln. zł. Prócz tych dwóch zasadniczych działów P. K. O. prowadzi ubezpieczenia na życie szerokich mas pracowniczych uzupełniając niejako akcję ubezpieczeń społecznych. Rok 1946 należy uważać za organizacyjny dla ubezpieczeń, niemniej jednak już w okresie półtoramiesięcznym wystawiono 1.779 polis na łączną sumę 25,5 miliona zł. Praca ubiegłego okresu bilansowego podwyższyła tę ilość do 28.467 polis na ogólną kwotę 500 miln. zł ubezpieczonego kapitału. P. K. O. w szybkim tempie odbudowała po wojnie swój aparat organizacyjny i oddała go do dyspozycji społeczeństwa. Za pośrednictwem 13 oddziałów, 6 ekspozytur i ponad 4.000 placówek pocztowych, pełniących rolę zbiornic, P. K. O. wykonuje zlecenia swych klientów szybko, dokładnie i tanio. Przytoczone powyżej cyfry świadczą o wielkiej dynamice P. K. O. i dużym zaufaniu, jakim darzona jest przez społeczeństwo.

3. Ustawa o narodowym planie gospodarczym na rok 1948

przewiduje w art. 75, iż:

„Społeczna kontrola nad wymiarem i poborem podatków będzie usprawniona i rozszerzona jako instrument walki z ukrywaniem źródeł podatkowych i uchylaniem się od podatków."

4. Branżowe księgi handlowe

Ministerstwo Skarbu opracowuje nowe księgi handlowe według branż. Należy się spodziewać, że jeszcze w ciągu br. zostanie opracowanych 10—12 branżowych ksiąg handlowych. Każdy z tych typów ksiąg ma zasadniczo zawierać trzy rodzaje ksiąg, a mianowicie:

1. Branżowe księgi handlowe,
2. „ „ uproszczone,
3. „ „ podatkowe.

Z ZAGRANICY...

Czechosłowacja

5. Projekt ustawy o doradcach ekonomicznych

Mają być stworzone dwie kategorie doradców ekonomicznych, a mianowicie:

a) urzędowo autoryzowani inżynierowie komercyjni (cywilni),
b) doradcy gospodarczy i podatkowi.

Pierwsza kategoria dostępna jest wyłącznie dla absolwentów wyższych szkół handlowych, którzy złożyli dwa egzaminy państwowe, odbyli 5-letnią praktykę i złożyli egzamin autoryzacyjny. Autoryzowani inżynierowie komercyjni będą powołani do spełniania wyższych zadań poradnictwa gospodarczego. Przedmiotem ich działania jest całe przedsiębiorstwo. Listy przez nich podpisane będą się cieszyły ogólnym zaufaniem, będą oni mieli charakter ekspertów i będą mogli załatwiać strony w urzędach.

Forma prawna zostanie określona w ramach nowej, przygotowywanej ustawy inżynierskiej, która rozwiązuje zarazem problem wszystkich innych kategorii inżynierów cywilnych.

Druga kategoria obejmie pod pewnymi, ściśle określonymi warunkami wszystkich tych, którzy dziś wykonują zawód doradców na podstawie uprawnienia płynącego z posiadania karty rejestracyjnej. Osoby nowowstępujące muszą posiadać co najmniej wykształcenie średnie, po 10 zaś latach muszą się bezwzględnie wykazać wykształceniem akademickim. Uprawnienia tej kategorii ograniczają się wyłącznie do spraw, dotyczących administracji przedsiębiorstw.

Francja

6. Sytuacja fiskalna we Francji

Płatnicy podatkowi we Francji oczekują niecierpliwie reformy fiskalnej. Tymczasem Zgromadzenie Narodowe ukończyło obrady, trwające nawet po 22 godziny, „sfabrykowawszy" w stu dniach 200 różnych nowych ustaw, a problemy fiskalne trwają w zawieszeniu.

Budżet wykazuje formalnie nadwyżkę, ale minister finansów jest ciągle w poszukiwaniu pieniędzy. Przewidziane wpływy są obliczane na 610.583 mil. — wydatki na 595.302 mil. Z tego przypada 416.504 mil. na wydatki cywilne, 178.797 mil. na wydatki militarne. Nadwyżka wynosi 15.281 mil.; do tego trzeba jednak dodać nowe kredyty, uchwalone na zaliczki dla urzędników i subwencje dla różnych instytucji, a w rezultacie deficyt dojdzie do kilku miliardów. Inflacja fiducjarna już teraz przekroczyła 820 miliardów i zaliczki Banku Francuskiego dla skarbu wykazują jasno, że potrzeby skarbu stale wzrastają. Mimo więc pewnej progresji dochodów

i zmniejszania wydatków administracyjnych, grozi Francji nowa inflacja.

Ostatnio donoszą, że Schuman przedstawił Radzie Min. pewne propozycje związane z reformą fiskalną. Nie jest to jeszcze oczekiwana reforma, ale usiłowania uproszczenia mechanizmu fiskalnego. Według tych propozycji:

1. Podstawa opodatkowania zysków samodzielnych handlowców, przemysłowców i spółek osobowych ma być podniesiona z 7.500 na 40.000 fr. — dla zysków rolnych z 10.000 na 40.000 fr. Podatki od płac mają być obliczane jednolicie dla wszystkich pracowników od 96.000 zamiast od 60.000 fr. wzwyż.

2. Spółki mają płacić podatek od zysku przemysłowego i handlowego w wysokości 35% zamiast 24%.

3. W podatku ogólnym przystąpiono do zmiany progresji i do zmniejszenia korzyści, przyznawanych małżeństwom obarczonym licznymi rodzinami, lecz dysponującym wielkimi dochodami. Zagadnieniem zasadniczym jest przyszłe opodatkowanie chłopa.

Trudno znaleźć tutaj rozwiązanie całkowicie zadowalające. Chłopi pragną jednego podatku bezpośredniego, proporcjonalnego do rzeczywistego dochodu. Jest rzeczą pewną, że obecny system fiskalny we Francji faworyzuje rolników, z krzywdą dla innych podatników.

Ale ani rząd, ani Komisja Finansowa, która zajęła się propozycjami, nie mogły się zdecydować ani za, ani przeciw nim. Do Zgromadzenia Narodowego będzie należało rozstrzygnięcie tych pierwszych, nieśmiałych usiłowań ministra finansów, pragnącego uczynić system fiskalny we Francji bardziej giętkim i skutecznym.

7. Nowe trudności finansowe rządu francuskiego

Prasa paryska donosi o nowych trudnościach finansowych, stojących przed rządem francuskim i wyrażających się sumą 70 miliardów fr. nowych wydatków. Na pozycje te składa się m. in. 11 miliardów z tytułu podwyższenia zasiłków rodzinnych i niektórych rent, 8 miliardów koniecznych na import artykułów żywnościowych z terytorium Unii Francuskiej, których ceny z powodu przeprowadzonej dewaluacji wzrosły o 80%, oraz 25 miliardów jako równowartość „pomocy amerykańskiej", która to suma winna być przekazana na specjalny Fundusz Banku Francuskiego.

Szwecja

8. Jednolite zasady rachunkowości w Szwecji

Tak jak w wielu państwach, poświęca się i w Szwecji dużo uwagi problemowi ujednolicenia zasad rachunkowości, z tą jednak różnicą, że normy wydawane w tym zakresie nie są obowiązujące. Normalizację rachunkowości rozpoczęto w Szwecji w 1931 r. od wydania „Norm jednolitych terminów dotyczących księgowości kosztów", które w kilka lat później rozszerzono na tzw. „Jednolite zasady księgowości kosztów". Wielkie zasługi powzięło w tym kierunku Towarzystwo Szwedzkich Inżynierów", współpracujące z Szwedzkim Związkiem Przemysłowym i Naukową Akademią Inżynierii.

W r. 1945 doszło do opracowania jednolitego planu kont, przeznaczonego do użytku przedsiębiorstw przemysłu metalurgicznego i maszynowego. Plan ten może służyć z powodzeniem i innym branżom przemysłowym. Wspomniany plan kont składa się z 10 klas od 0 do 9:

0 — Aktywa i pasywa
1 — Nakłady księgowości finansowej
2 — „ „ kosztów
3 — Konta stanowiskowe — nakłady
4 — Konta stanow. — nakłady wyliczeniowe
5 — Konta świadcz. przedsiębiorstwa — nakłady
6 — Konta świadczeń przedsiębiorstwa — wartość rozliczeniowa
7 — Nakłady sprzedanych świadczeń przedsiębiorstwa
8 — Przychody
9 — Wynik gospodarczy i konta zamknięć.

Do dyspozycji księgowości finansowej stoją klasy: 0, 1, 8 i 9, reszta klas należy do księgowości kosztów. W klasach nieparzystych kontuje się w ciągu okresu obrachunkowego tylko po stronie „Winien" kont, z wyjątkiem klasy 9, klasy zaś parzyste cechuje kontowanie po stronie „Ma" kont, z wyjątkiem klasy 0. Klasy 0 i 9 są przeznaczone do obustronnych kontowań w ciągu całego okresu obrachunkowego. Księgowość kosztów prowadzi się oddzielnie od księgowości finansowej. Na końcu roku gospodarczego można przeprowadzić wspólne lub też odrębne zamknięcie dla obu rodzajów księgowości.

W klasie 0 grupują się wszystkie aktywa i pasywa, co umożliwia zastosowanie większej ilości klas do kontowań według stanowisk (klasa 3 i 4) i według świadczeń przedsiębiorstwa (kl. 5 i 6). Konta inwestycyjne i zapasowe w klasie 0 pozostają w ciągu okresu obrachunkowego bez zmian. Praktycznie wygląda to w ten sposób, że np. zakup księguje się w ciężar kont kl. 1, zużycie zaś w ciężar kont klasy 2. Klasa 1 jest przeznaczona do księgowania nakładów księgowości finansowej, rozliczenia zaś międzyokresowe tych nakładów przeprowadza się z końcem okresu obrachunkowego przy pomocy specjalnych kont klasy 0.

W klasie 2 mieszczą się nakłady księgowości kosztów. Podział tej klasy odpowiada podziałowi kl. 1 z tym jednak, że w kl. 1 uwidacznia się nakłady księgowe, podczas gdy w kl. 2 — nakłady kalkulacyjne.

Konta stanowiskowe zawarte są w klasie 3. Oprócz tego klasa ta obejmuje niektóre konta pomocnicze, takie jak konta różnic cen materiałowych itd.

Klasa 4 podzielona jest podobnie jak klasa 3. Sumy zakontowane na dobro kont tej klasy znajdują swoje odpowiedniki albo na innych stanowiskach (np. rozliczenie wewnętrznych świadczeń przedsiębiorstwa), albo też na kontach świadczeń przedsiębiorstwa w kl. 5, albo też od razu w kl. 7.

Na kontach klasy 5 jako na kontach świadczeń przedsiębiorstwa (strona „Winien") kontuje się nakłady produkcyjne.

Klasa 6 jest strona „Ma" kont świadczeń przedsiębiorstwa. Na dobro tej klasy zapisuje się wartość sprzedanych świadczeń przedsiębiorstwa. Rozczłonkowanie tej klasy odpowiada rozczłonkowaniu kl. 5.

W klasie 7 znajdują się oprócz kont przychodów również konta wyrobów produkcji (roboty w toku) i wyrobów gotowych. Ażeby umożliwić logiczne i dokładne uchwycenie całego przebiegu produkcji przez poszczególne klasy, należało by utworzyć jeszcze dwie klasy: jedną przeznaczoną do utrwalania przyrostu zapasów, a drugą do kontowań zużycia zapasów (dotychczas w klasie 2).

Wszystkie przychody księgowości finansowej, a więc utargi za sprzedane wyroby, jak również przychody pozaoperacyjne i inne kontuje się w kl. 8. Podział tej klasy odpowiada podziałowi kl. 7, z różnicami, jak w kl. 1 i 2.

Do przeprowadzania analizy wyniku gospodarczego i zamknięć bilansowych służy klasa 9. Konta tej klasy są kontami wynikowymi, z wyjątkiem kont bilansu początkowego i końcowego.

ROZWIĄZANIE ZADAŃ KONKURSOWYCH

(patrz nr 2 (8) „Rachunkowości — Podatków")

ZADANIE KONKURSOWE NR 4.

A. **Kalkulacja:**

a) kosztów pracy ręcznej:

robocizna (16 × 105 × 300) . . .	= zł	504.000,—
ubezpiecz. wypad. i świad. socjalne (10%)	= zł	50.400,—
straty z przestojów	= zł	80.000,—
	zł	634.400,—

b) kosztów pracy maszynowej:

robocizna (4 × 105 × 300)	= zł	126.000,—
ubezpiecz. wypadkowe i świadczenia socjalne (10%)	= zł	12.600,—
odpis amortyzacyjny 10%		
koszty ubezpieczenia 4%		
„ kapitałowe 6%		
„ utrzymania 8%		
28% od (192.000 × 4) .	= zł	215.040,—
„ eksploatacji	= zł	25.000,—
straty z przestojów	= zł	2.000,—
	zł	380.640,—

Wniosek: maszyny należy zakupić!

B. **Uwagi na marginesie zadania:**

1. Najwięcej pomyłek popełniono przy ustalaniu ilości dni roboczych. Otóż powszechnie przyjmuje się 300 dni roboczych w roku. Tymczasem niektórzy z czytelników przyjęli 250, inni znów 365 dni itd.

2. Kilka osób uwzględniło nakłady związane z ubezpieczeniami wypadkowymi i świadczeniami socjalnymi tylko przy kalkulacji kosztów pracy maszynowej, pomijając je przy kalkulacji kosztów pracy ręcznej, co jest wynikiem zapewne niedostatecznego zrozumienia tematu.

C. **Trafne rozwiązania zadania nadesłali:**

1. Filipiak Roman, Piaski k. Lublina, Spółdz. Rol.-Handl.
2. Głownicka Felicja, Bydgoszcz, ul. Chrobrego 15,
3. Ogimski B., Gdynia-Orłowo, ul. Orłowska 51,
4. Zdanowicz Florian, Biała Podl., ul. Warszawska 6,
5. Morga Jerzy, Bytom,
6. Stałmach Józef, Radzionków,
7. Wolska Julia, Bytom.

D. **Nagrody książkowe wylosowali:**

Filipiak Roman, Piaski k. Lublina,
Zdanowicz Florian, Biała Podlaska.

ZADANIE KONKURSOWE NR 5.

A. **Bilanse końcowe per 30/6 1947**

Pozycje bilansowe:	A. Becowski		C. Dańdowski	
	Aktywa	Pasywa	Aktywa	Pasywa
Kasa	684.000,—		472.000,—	
Weksle obce	1.236.000,—		748.000,—	
Towary	4.860.000,—		3.650.000,—	
Dłużnicy	3.345.000,—		2.785.000,—	
Banki	1.060.000,—		42.000,—	628.000,—
Papiery wartościowe			1.253.000,—	
Ruchomości	100		480.000,—	
Weksle własne		860.000,—		
Wierzyciele		4.840.000,—		3.372.000,—
Delcredere		180.000,—		420.000,—
Kapitał		5.305.100,—		5.010.000,—
	11.185.100,—	11.185.100,—	9.430.000,—	9.430.000,—

B. **Kontowania związane z przeszacowaniem składników majątkowych obu firm:**

Kontowania u A. Becowskiego:

Rezerwa na różnice kursowe

B. z.	75.000,—	Kapitał	75.000,—

Kapitał

Rez. na rk . . .	75.000,—	B. o.	5.305.100,—
K-to prywatne	590.000,—	Ruch.	359.900,—
B. z.	5.000.000,—		
	5.665.000,—		5.665.000,—

Ruchomości

B. o.	100,—	B. z.	360.000,—
Kapit.	359.900,—		
	360.000,—		360.000,—

Konto prywatne

B. z.	590.000,—	Kap.	590.000,—

Kontowania u C. Dańdowskiego:

Dłużnicy

B. o.	2.785.000,—	Kap.	465.000,—
		B. z.	2.320.000,—
	2.785.000,—		2.785.000,—

Delcredere

Kapit.	280.000,—	B. o.	420.000,—
B. z.	140.000,—		
	420.000,—		420.000,—

Kapitał

Dłużn.	465.000,—	B. o.	5.010.000,—
Towary	250.000,—	Delcr.	280.000,—
B. z.	5.000.000,—	K-to prywatne	425.000,—
	5.715.000,—		5.715.000,—

Towary

B. o.	3.650.000,—	Kap.	250.000,—
		B. z.	3.400.000,—
	3.650.000,—		3.650.000,—

Konto prywatne

Kap.	425.000,—	B. z.	425.000,—

C. **Bilanse końcowe per 30/6 1947 (po przeszacowaniu):**

Pozycje bilansowe:	A. Becowski Aktywa	A. Becowski Pasywa	C. Dańdowski Aktywa	C. Dańdowski Pasywa
Kasa	684.000,—		472.000,—	
Weksle obce	1.236.000,—		748.000,—	
Towary	4.860.000,—		3.400.000,—	
Dłużnicy	3.345.000,—		2.320.000,—	
Banki	1.060.000,—		42.000,—	628.000,—
Papiery wartościowe			1.253.000,—	
Ruchomości	360.000,—		480.000,—	
Weksle własne		860.000,—		
Wierzyciele		4.840.000,—		3.372.000,—
Delcredere		180.000,—		140.000,—
Rez. na różnice kursowe		75.000,—		
Konto prywatne		590.000,—	425.000,—	
Kapitał		5.000.000,—		5.000.000,—
	11.545.000,—	11.545.000,—	9.140.000,—	9.140.000,—

D. **Bilans otwarcia spółki jawnej A. Becowski — C. Dańdowski per 1/7 1947**

Kasa	1.156.000,—	Banki	628.000,—
Weksle obce	1.984.000,—	Weksle własne	860.000,—
Towary	8.260.000,—	Wierzyciele*)	8.802.000,—
Dłużnicy*)	6.090.000,—	Delcredere	320.000,—
Banki	1.102.000,—	Rez. na różn. kursowe	75.000,—
Papiery wartościowe	1.253.000,—	Kap. A. Becowskiego	5.000.000,—
Ruchomości	840.000,—	Kap. C. Dańdowskiego	5.000.000,—
	20.685.000,—		20.685.000,—

*) wraz z kontem prywatnym.

E. Uwagi na marginesie zadania:

Pomimo tego, że zadanie było stosunkowo łatwe, czytelnicy popełnili kilka błędów rzeczowych. I tak: w kilku wypadkach przeniesiono nadwyżkę kapitału A. Becowskiego na „delcredere" (!), innym razem potraktowano ją jako sumę przechodnią (!).

Ponieważ rozwiązanie tego zadania może mieć różny przebieg pod względem formalnym, dlatego rozwiązania odmienne od wyżej przedstawionego, jednak wolne od błędów rzeczowych, przyjęto za bezbłędne.

F. **Bezbłędne rozwiązanie nadesłali:**

1. Filipiak Roman, Piaski k. Lublina, Spółdz. Roln.-Handl.,
2. **Sołtysik Z., Wadowice, 3 Maja 32,**
3. Szczepaniak Roman, Radość k. Warszawy, Grottgera 13,
4. **Wilner Władysław, Szczecin, 5 Lipca 38/4.**

2. i 4. wylosowali nagrody książkowe.

Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

Z WYBRZEŻA...

Dnia 4 kwietnia w świetlicy Zw. Transportowców w Gdyni odbyło się zebranie Oddziału Gdyńskiego Stowarzyszenia Księgowych.

Stowarzyszenie Księgowych na Wybrzeżu jest młodą organizacją. Liczy w chwili obecnej 186 członków. Przewiduje się jednak, że liczba członków podwoi się w najbliższym czasie, ponieważ zorganizowanie Stowarzyszenia wzbudziło duże zainteresowanie wśród księgowych zatrudnionych na terenie Gdyni, Gdańska i Sopotu.

Stowarzyszenie przystąpiło już do organizowania kursów księgowości i bilansoznawstwa oraz projektuje wykłady z dziedziny statystyki przemysłowej, kalkulacji fabrycznej, planowania i organizacji przedsiębiorstw. Po załatwieniu spraw bieżących przewodniczący Stowarzyszenia, kol. Pacoszyński, wygłosił referat pt.: „Zadania księgowego w obecnym ustroju gospodarczym". O wpływie nowoczesnej rachunkowości na usprawnienie przedsiębiorstwa, a co za tym idzie na podniesienie jego wydajności, świadczą wyniki osiągnięte za granicą. Mówca przytoczył fakt, że w pewnym wielkim koncernie zagranicznym dzięki udoskonalonej rachunkowości w ciągu trzech lat dochodowość wzrosła z 5,39% do 18,2%. W Związku Radzieckim poziom rachunkowości jest bardzo wysoki, a księgowi zajmują w administracji pierwsze miejsce. Przykłady te powinny zachęcić polskich księgowych do pomnożenia swoich wiadomości fachowych, aby jak najlepiej mogli wypełniać zadania dla dobra gospodarki krajowej.

W dyskusji nad referatem zwrócono uwagę na to, że jeszcze często spotyka się na kierowniczych stanowiskach osoby, które w sprawach księgowości wykazują kompletną ignorancję. Stowarzyszenie powinno dążyć do popularyzacji zasad nowoczesnej rachunkowości i starać się o obsadzenie stanowisk księgowych przez osoby fachowe. (t)

I ZNOWU Z KRAKOWA...

Skrócony kurs unifikacyjny dla księgowych

W związku ze wzrostem roli księgowości w gospodarce planowej rośnie coraz bardziej wpływ ustawodawstwa skarbowego na technikę kontowań. **Zachodzi tedy pilna i bezsporna konieczność sprowadzenia do wspólnego mianownika wiadomości księgowych w zakresie ustawodawstwa skarbowo-księgowego** dla usunięcia płaszczyzny tarć i sporów pomiędzy organami administracji skarbowej a podatnikami. To właśnie jest celem

kursu unifikacyjnego dla księgowych,

który organizuje Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Oddział w Krakowie, w miesiącu maju br.

Kurs obejmie łącznie 28 godzin wykładowych w ciągu 10 dni. Wykłady odbywać się będą w godzinach od 18—20.30.

Program:

1.	Uwagi wstępne	1 godz.
2.	Prawidłowość ksiąg handlowych wg ustawodawstwa skarbowego	3 „
3.	Bilansowanie wg ustawodawstwa skarbowego: a) przedsiębiorstw handlowych hurt. b) w przedsiębiorstwach przemysłow.	2 „
4.	Kontrola ilościowa: a) przedsiębiorstw handlowych, hurtownych i detalicznych; b) przedsiębiorstw przemysłowych	3 „
5.	Plan kont	3 „
6.	Kalkulacja w przedsiębiorstwach handl.	2 „
7.	Księgowanie kosztów produkcji	10 „ (poz. 7–9)
8.	Arkusz rozliczeniowy	
9.	Kalkulacja w przedsiębiorstwach przem.	
10.	Księgowanie i opodatkowanie obrotów komisowych	1 „
11.	Obliczanie i księgowanie amortyzacji	1 „
12.	Zestawianie miesięcznych zeznań podatkowych	2 „
		28 godz.

Opłata za kurs wynosi zł 500,— dla członków Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, wzgl. zł 1500,— dla nie-członków.

Kurs jest kursem wstępnym, wobec czego żadne zaświadczenia wydawane nie będą.

Dr JANINA SCHMINDLINŻANKA (Kraków)

Środki prawne w postępowaniu podatkowym *)

ZAŻALENIE

Zażalenie na decyzje incydentalne

Na decyzję incydentalną wnosi się zażalenie tylko łącznie z odwołaniem od decyzji głównej, z wyjątkiem przypadku, gdy: 1) decyzja incydentalna wydana została po wydaniu decyzji głównej i z wyjątkiem 2) decyzji w sprawie zaliczki na podatek (art. 143 ust. 1 i 2 dekretu o. p. p.).

Rozporządzenie o postępowaniu administracyjnym używa terminu „skarga incydentalna" zamiast „zażalenie".

Jak więc widać z przepisu art. 143 dekr. o p. p. decyzja w sprawie zaliczki na podatek jest jak gdyby „samoistną" decyzją incydentalną, gdyż podlega zaskarżeniu niezależnie od odwołania.

Kwestia udzielenia podstaw wymiaru

Zdaniem moim przepis art. 144 dekr. o p. p. w przedmiocie udzielenia podstaw wymiaru winien mieć również

---

*) Patrz artykuł w numerze kwietniowym.

zastosowanie w przypadku wniesienia zażalenia na decyzję na zaliczki. Na to również wskazuje przepis art. 145 ust. 2 dekr. o p. p., który wymaga, aby zażalenie tak jak i odwołanie zawierało obok innych elementów również konkretne zarzuty przeciw decyzji. Podatnik nie znający podstaw wymiaru, wzgl. domiaru na zaliczki, traci możność obrony swych praw w postępowaniu zażaleniowym, gdyż zażalenie zawierające wyłącznie gołosłowne twierdzenia nie może być załatwione pozytywnie.

Zażalenie jak i odwołanie składa się na piśmie za pośrednictwem tej władzy podatkowej, która decyzję wydała, i służy stronie tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej. Zażalenie na decyzję urzędu skarbowego (rewizyjnego) w sprawie zaliczek miesięcznych na podatek rozstrzyga ostatecznie izba skarbowa. Termin zażaleniowy wynosi tydzień od ogłoszenia, wzgl. doręczenia decyzji.

Modyfikacje w ustawie o obyw. kom. pod. i lustr. społ.

Ustawa z dnia 2. 6. 47 r. (Dz. U. R. P. nr 43 poz. 219) o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych wprowadza znaczne modyfikacje w materii dotyczącej odwołań i zażaleń:

1. Inaczej niż w dekrecie o post. pod., który od decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe roczne (nakaz płatniczy) przewiduje odwołanie w terminie miesięcznym, a od decyzji na zaliczki miesięczne na podatki zażalenie w terminie tygodniowym, cytowana ustawa od decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego), wydanej na podstawie orzeczenia obyw. komisji podatkowej, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego — bez względu na to, czy chodzi o wymiar roczny podatku, czy o zaliczki miesięczne na podatek — zna wyłącznie jeden środek prawny, tj. odwołanie w terminie miesięcznym.
2. Pisemne uzasadnienie podstawy opodatkowania i wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego, wydawane na żądanie stron w myśl przepisów art. 144 ust. 2 dekr. o p. p., powinno zawierać w przypadkach oparcia decyzji na orzeczeniach obyw. komisji podatkowych powołanie się jedynie na podstawę prawną decyzji, gdyż obywatelskie komisje podatkowe i komisje odwoławcze działają według swobodnego uznania i nie mają obowiązku uzasadniania swych orzeczeń okolicznościami faktycznymi.
3. W odniesieniu do decyzji wydanych na podstawie orzeczeń obywatelskich komisji podatkowych nie ma zastosowania przepis art. 148 dekr. o p. p. dotyczący uprawnienia i instancji w materii zmiany swojej własnej decyzji.
4. Odwołania od wymiarów podatkowych rozstrzygają izby skarbowe lub komisje odwoławcze (podatek obrotowy, dochodowy i nadzwyczajny podatek od zbogacenia wojennego), a zażalenia na zaliczki miesięczne tylko izby skarbowe. Odwołania od decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego), wydanej na podstawie orzeczenia komisji obywatelskiej — bez względu na to, czy chodzi o roczny wymiar podatku, czy o zaliczki miesięczne na podatki — załatwiają tylko komisje odwoławcze.
5. Komisje odwoławcze według rozp. Min. Skarbu z dnia 18. 1. 1947 (Dz. U. R. P. nr 13 poz. 50) rozstrzygają odwołania osób fizycznych i spadków wakujących, a w sprawach decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego) dotyczących orzeczeń obywatelskiej komisji podatkowej — komisja odwoławcza rozstrzyga również odwołania osób prawnych.
6. Komisja odwoławcza, rozstrzygająca odwołania od decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego), wydanej na podstawie orzeczenia obywatelskiej komisji podatkowej, wyrokuje w innym składzie, niż jest to przewidziane w ust. 5 § 2 rozp. Min. Skarbu z dnia 18. 1. 1947 r. (Dz. U. R. P. nr 13, poz. 50) o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczej przy izbach skarbowych.
7. Komisja odwoławcza, działająca na zasadzie ustawy z dnia 2. 6. 1947 r., nie jest związana przy orzeczeniu w zakresie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego przepisami dekretu o postępowaniu podatkowym, w szczególności odnoszącymi się do postępowania wyjaśniającego i dowodowego, inaczej jak to przewiduje § 11 i § 12 ust. 3 rozp. Min. Skarbu z dnia 18. 1. 1947 (Dz. U. R. P. nr 13 poz. 50) o organizacji i zakresie działania komisji odwoławczych przy izbach skarbowych.
8. Art. 151 dekr. o p. p. dotyczący prawa udzielenia ustnych wyjaśnień na posiedzeniu komisji odwoławczej nie ma zastosowania, gdy komisja odwoławcza rozstrzyga odwołanie od decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego), wydanej na podstawie orzeczenia obywatelskiej komisji podatkowej.
9. Przepis art. 154 ust. 2 dekr. o p. p. nakładający na władzę odwoławczą obowiązek prawnego i faktycznego uzasadnienia decyzji nie uwzględniających całkowicie lub częściowo odwołania, nie ma zastosowania w postępowaniu odwoławczym w sprawach wynikających z orzeczeń obywatelskiej komisji podatkowej.

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA

Przyczyny wznowienia

Dekret o postępowaniu podatkowym postanawia w art. 156, iż w sprawie zakończonej decyzją, od której nie służy odwołanie, może nastąpić wznowienie postępowania:

1. — jeżeli decyzja zapadła wskutek sfałszowania lub przedstawienia sfałszowanego dokumentu, wskutek fałszywego zeznania świadka, biegłego lub tłumacza, przez przekupstwo lub inny czyn karalny sądownie;
2. — jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe środki dowodowe, o ile okoliczności te i środki w toku postępowania nie były znane władzy rozstrzygającej lub nie mogły być wówczas powołane przez stronę zainteresowaną we wznowieniu, bez jej winy;
3. — jeżeli władza właściwa do rozstrzygnięcia pytania wstępnego zadecydowała o nim w istotnych punktach odmiennie od oceny pytania, przyjętej za podstawę decyzji (art. 156 dekr. o p. p.).

Ustawodawca przez użycie słowa „może" nastąpić wznowienie postępowania nie narzucił władzy obowiązku przychylenia się do wznowienia, tylko zostawił jej swobodne uznanie; to swobodne uznanie nie może być dowolne, tak że decyzja odmawiająca wznowienia winna być uzasadniona w stanie faktycznym sprawy.

Wyrazy zamieszczone w zdaniu 1 art. 156 dekr. o p. p. „od której nie służy odwołanie" należy rozumieć, że chodzi tu o decyzję ostateczną, a nie prawomocną, gdyż

ustawodawca użyłby, podobnie jak w rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnym w art. 95 — słów: „od której nie służy środek prawny". Jak więc widać, wznowienie postępowania w postępowaniu podatkowym ma miejsce w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, a w postępowaniu administracyjnym w sprawie zakończonej decyzją prawomocną, to znaczy taką, która nie podlega zaskarżeniu przed N. T. A.

Przyczyny restytucyjne *(justae causae restitutionis)*, tj. przyczyny uzasadniające ponowne rozpoznanie sprawy, w której zapadła decyzja ostateczna, są taksatywnie w dekrecie wyszczególnione.

Ad 1) Fakt popełnienia czynu karalnego jest wystarczający, nie musi być ustalony w drodze postępowania sądowego. Sfałszowanie, wzgl. przedstawienie sfałszowanego dokumentu dotyczy tak dokumentów publicznych jak i prywatnych, do których zaliczyć należy również księgi handlowe, uproszczone i podatkowe; czyli innymi słowy ujawnienie nierzetelnych ksiąg uzasadnia zawsze wznowienie postępowania.

Ad 2) Dekret dopuszcza jedynie wznowienie *ob noviter reperta* (nowe okoliczności faktyczne i nowe środki dowodowe, które wyszły dopiero później na jaw), a nie zna wznowienia w pełnym zakresie *nova causa superveniens*. Muszą to być „nowe okoliczności", o których władza nie miała wiadomości albo strona nie mogła się na nie powołać — bez swej winy. Przy ocenie winy należy przyjmować kryteria, przyjęte dla winy strony przy przywracaniu terminów (art. 55 dekr. o p. p.).

Odmienna ocena prawna nie zmienionego stanu faktycznego lub też niewykorzystanie przez władzę wymiarową danych faktycznych, zawartych w dostarczonym przez podatnika materiale, nie uprawnia władzy do wznowienia postępowania (O. N. T. A. z 30. 3. 1931 r. L. Rej. 692/29). Jak wynika z tego wyroku, ustawodawstwo chroni podatnika przed wzruszeniem ostatecznej decyzji z powodu mylnej oceny prawnej. Nie mogą być kwalifikowane jako później ujawnione okoliczności, które widoczne były z ksiąg ofiarowanych przez podatnika na dowód i zbadanych przed wymiarem (O. N. T. A. z 25. 11. 1933 r. L. Rej. 6046/30). Ujawnienie jednak nierzetelności ksiąg, jak już wyżej powiedziano, uzasadnia zawsze wznowienie na zasadzie ust. 1 art. 156 dekr. o p. p.

Nową okolicznością faktyczną będzie natomiast nadesłanie wyciągu z ksiąg handlowych kontrahenta (informacja), który nadejdzie po dokonaniu wymiaru i po przejściu w toku instancji administracyjnych.

Okoliczności i dowody, które nie mogły być powołane przez strony, będą miały miejsce, gdy strona później dowiedziała się o ich istnieniu, wzgl. gdy dowód nie mógł być przedstawiony, np. przez zaginięcie dokumentu, pobyt świadka za granicą itp. Dotyczy to również przypadku wykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego, wynikającego bezpośrednio z ustawy, jak również przez płatnika, gdy wykonał zobowiązanie podatkowe omyłkowo w kwocie nadmiernej — z wyjątkiem jednak, o ile chodzi o opłatę stemplową — gdy czynność prawna została w całości lub części odwołana za wzajemną zgodą stron, bądź na żądanie jednej strony z mocy służącego jej prawa.

Ad 3) Wznowienie może mieć miejsce, jeżeli władza podatkowa wydała decyzję na podstawie własnej oceny pytania wstępnego i to w sposób odmienny od późniejszej oceny pytania wstępnego przez władzę właściwą do jego rozstrzygnięcia, np. sąd lub inną władzę.

Władza właściwa w sprawie wznowienia i terminy

Podanie o wznowienie postępowania należy wnieść do władzy podatkowej, która wydała decyzję w pierwszej instancji, w ciągu dwu tygodni od dnia, w którym strona domagająca się wznowienia otrzymała w sposób dający się udowodnić wiadomość o przyczynie uzasadniającej wznowienie. Termin dwutygodniowy jest prekluzyjny i nie podlega przywróceniu. Ciężar dowodu odnośnie do czasu, w którym strona otrzymała wiadomość o przyczynie uzasadniającej wznowienie, spoczywa na stronie.

Wznowienie postępowania może zarządzić władza podatkowa również z urzędu.

Wznowienie postępowania z przyczyny czynu karygodnego może nastąpić w każdym czasie, a z powodu nowych okoliczności faktycznych i nowych środków dowodowych oraz błędnej oceny pytania wstępnego wyłącznie przed upływem 6 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

O wznowieniu postępowania rozstrzyga władza podatkowa, która w sprawie wydała decyzję w ostatniej instancji. Jeżeli decyzja została wydana przez komisję odwoławczą, o wznowieniu rozstrzyga izba skarbowa (art. 158 ust. 1 dekr. o p. p.).

W decyzji o wznowieniu postępowania władza podatkowa powinna postanowić, w jakim zakresie ma nastąpić wznowienie postępowania (art. 158 ust. 2 dekr. o p. p.).

Od decyzji załatwiającej odmownie podanie o wznowienie postępowania służy stronie prawo wniesienia odwołania (art. 159, ust. 1 dekr. o p. p.).

Od decyzji władzy podatkowej wznawiającej postępowanie nie ma osobnego odwołania (art. 159 ust. 2 dekr. o p. p.).

Wymiar uzupełniający a wznowienie postępowania

Zachodzi pytanie, jaka jest różnica między wymiarem uzupełniającym (art. 152) a wznowieniem postępowania (art. 156 sq.). Różnice są następujące:

1. — wymiar uzupełniający jest zawsze zarządzony z urzędu — postępowanie wznowione z urzędu bądź na wniosek strony,

2. — wymiar uzupełniający ma miejsce w toku instancji administracyjnych — wznowienie w sprawie zakończonej decyzją ostateczną,

3. — wymiar uzupełniający zarządza władza 2. instancji — o wznowieniu rozstrzyga władza, która w sprawie wydała decyzję ostatniej instancji, a więc ewent. również władza 1. instancji,

4. — wymiar uzupełniający zawsze działa na niekorzyść podatnika — wznowienie także i na korzyść.

5. — Przyczyny wymiaru uzupełniającego: ustalenie zobowiązania podatkowego w kwocie za niskiej wskutek przeoczenia lub mylnej oceny stanu faktycznego lub prawnego — przyczyny wznowienia: czyn karalny, nowe okoliczności i dowody oraz odmienna ocena pytania wstępnego, a nigdy mylna ocena stanu faktycznego.

6. — Wymiar uzupełniający nie jest skrępowany terminami i ma miejsce aż do wydania decyzji w 2. instancji — wznowienie zaś ograniczone jest terminami, o których była mowa.

Wznowienie w Ord. Pod. i K. P. C.

Inaczej kwestię wznowienia postępowania regulowała Ordynacja Podatkowa. Wznowienie postępowania w sprawie zakończonej prawomocnym orzeczeniem następowało tylko na wniosek strony, wyłącznie w przypadku zaistnienia czynu karalnego, stwierdzonego prawomocnym wyrokiem sądowym. Prośbę należało wnieść do 1. instancji przed upływem trzech lat od uprawomocnienia się orzeczenia. Prócz tego Ordynacja Podatkowa znała instytucję dodatkowych wymiarów, polegającą na pociąganiu dodatkowo do obowiązku podatkowego podatników, których przy wymiarze opuszczono lub niewłaściwie uwolniono albo co do których wymiar wskutek później ujawnionych okoliczności faktycznych okazał się za niski.

Przyczyny wznowienia postępowania w dekrecie o postępowaniu podatkowym zaczerpnięte są z rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym.

K. P. C. zna wznowienie postępowania z przyczyn nieważności (sędzia wyłączony, brak zdolności procesowej strony) i z przyczyn restytucyjnych (czyn karalny, późniejsze wykrycie prawomocnego orzeczenia, dotyczącego tego samego stosunku prawnego, bądź nowych okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ istotny na wynik sprawy, z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu).

(C. d. n.)

DR JERZY OPYDO (Warszawa)

Trzecia nowela do podatku od wynagrodzeń

Ogłoszony dnia 31. 3. 1948 r. w Dz. U. R. P. nr 17 pod poz. 117 dekret z dnia 25. 3. 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 18. 8. 1945 r. jest z kolei trzecią nowelizacją tego dekretu.

Pierwsze dwie nowele: z dnia 12. 6. 1946 r. (Dz. U. R. P. nr 29 poz. 187) oraz z dnia 19. 11. 1946 (Dz. U. R. P. nr 70, poz. 301) — miały swe podłoże w odmiennych podłożach gospodarczych.

I tak pierwsza nowela miała swe podłoże w przejściu z mieszanego systemu płac, stosowanego szczególnie w sektorze państwowym, a opartego na przewadze wynagrodzenia w naturze nad wynagrodzeniami w gotówce, na system polegający na wypłacie wynagrodzeń niemal wyłącznie w gotówce ze skasowaniem świadczeń w naturze i zachowaniem ich tylko w niektórych branżach.

Druga nowela miała inne podłoże, a mianowicie w częściowym ustaleniu nowego poziomu płac na podstawie uchwały ówczesnej Komisji Mieszanej Płac z początkiem listopada 1946 r.

Od czasu wejścia w życie drugiej noweli, tj. od 1. 11. 1946 do dnia 31. 3. 1948 r. nastąpiły przesunięcia w zakresie poziomu płac w kierunku ich znacznego podwyższenia. I tak w samym 1947 r. przeciętny wzrost płac wynosił 16%.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z końca marca 1948 r., ograniczająca zasięg zaopatrzenia kartkowego ludności poprzez Fundusz Aprowizacyjny (redukcja zaopatrzenia kartkowego o cukier, ziemniaki i kaszę), przyznała ekwiwalent pieniężny z tego tytułu, ekwiwalent podlegający opodatkowaniu. Dwa te momenty wywołały konieczność przeprowadzenia stosownych zmian w dekrecie o podatku od wynagrodzeń, czemu czyni zadość właśnie trzecia nowela.

Nowelizacja dekretu realizuje wysunięte przez świat pracy postulaty i przynosi następujące zmiany:

1. **Podwyższenie minimum opodatkowania.**

Nowela podwyższa minimum wynagrodzenia wolnego od podatku z 72.000 zł rocznie na 108.000 rocznie, czyli z 6.000 zł miesięcznie na 9.000 zł. (Należy przypomnieć, że minimum podatkowe podwyższono z dniem 1. 7. 1946 z 12.000 zł do 36.000 rocznie, zaś z dniem 1. 11. 1946 z 36.000 zł na 72.000 rocznie.) Ponieważ duży odsetek wynagrodzeń świata pracy obraca się w granicach 9000 zł, przeto w tym zakresie nowela przynosi zwolnienie od podatku poważnej ilości pracowników.

2. **Ograniczenie korzystania ze zniżek rodzinnych przy zatrudnieniu u różnych pracodawców.**

Nowela uzupełnia przepis art. 9 ust. 2 dekretu ograniczając stosowanie zniżek rodzinnych dla podatników, otrzymujących wynagrodzenie u różnych pracodawców, tylko do jednego wynagrodzenia, wskazanego przez pracownika. Ma to na celu z jednej strony dostosowanie zniżek rodzinnych do analogicznych przepisów, regulujących zniżki w przypadku, gdy podatnik pod. wynagr. jest równocześnie podatnikiem podatku dochodowego lub gdy oboje współmałżonkowie pracują, z drugiej zaś strony pozostaje to w związku z odmiennym systemem opodatkowania łącznych wynagrodzeń (zob. niżej pkt. 9).

Obowiązek **wskazania** wynagrodzenia polega na złożeniu przez podatnika-pracownika każdemu z pracodawców, u których jest zatrudniony, oświadczenia zawierającego następujące dane: imiona i nazwiska pracodawców (firmy), u których pracownik pozostaje w stosunku pracy, adresy tych pracodawców, wskazanie pracodawcy, od którego pracownik żąda stosowania zniżek rodzinnych, wreszcie zapewnienie, że oświadczenie składane jest pod odpowiedzialnością karną za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Obowiązek złożenia omówionego oświadczenia powstaje po raz pierwszy bezzwłocznie po ogłoszeniu noweli, tj. w dniu 31. 3. 1948 r. Następnie zaś z początkiem każdego roku kalendarzowego, jaki w przypadku zawiązania nowego stosunku pracy przy równoczesnym zatrudnieniu, choćby u dwu różnych pracodawców. Na pracodawcy ciąży obowiązek przechowania oświadczenia w okresie lat 5, licząc od chwili wygaśnięcia obowiązku podatkowego. (zob. okólnik Min. Skarbu z dnia 25. 3. 1948 r. Dz. Urz. Min. Sk. Nr 35 poz. 125).

Zmiana wskazanego wynagrodzenia, korzystającego ze zniżki, nie może nastąpić w ciągu danego roku. Pracownik zatem ma wskazać to wynagrodzenie, które zdaniem jego będzie korzystało ze zniżek rodzinnych.

Jednakowoż w razie gdy pracownik zatrudniony u różnych pracodawców rozwiąże stosunek pracy u pracodawcy, u którego wynagrodzenie wykazał jako korzystające ze zniżki, przysługuje mu prawo wskazania wynagrodzenia, od którego żąda zastosowania zniżek rodzinnych w stosunku do pozostałych pracodawców.

Przykład

Pracownik zatrudniony u pracodawców A, B i C wskazał jako wynagrodzenie korzystające ze zniżek rodzinnych wynagrodzenie u pracodawcy A. W ciągu roku stosunek pracy z pracodawcą A został rozwiązany. Pracownikowi przysługuje prawo wskazania, do którego z pozostałych wynagrodzeń (B czy C) — żąda zastosowania zniżek rodzinnych.

3. **Podwyższenie granic wynagrodzeń korzystających ze zniżek rodzinnych i obciążonych zwyżkami rodzinnymi.**

Nowela podwyższa:

1. kwotę wynagrodzenia korzystającego ze zniżek z 240.000 zł rocznie na 360.000 zł (art. 9 dekretu),
2. kwotę wynagrodzenia podatników nieżonatych i niezamężnych, wzgl. żonatych lub zamężnych od lat przeszło dwóch, lecz nie mających na utrzymaniu dzieci, obciążoną zwyżkami podatkowymi 20%, wzgl. 10% — ze 120.000 zł rocznie na 240.000 zł rocznie i ze 160.000 na 320.000 zł rocznie.

4. **Obniżka skali podatku i złagodzenie progresji.**

Nowela przynosi poważne złagodzenie progresji w skali podatkowej. Skala podatkowa rozpoczyna się stawką procentową 1% przy wynagrodzeniach ponad 108.000 zł rocznie (wg drugiej noweli — stawka taka obowiązywała przy wynagrodzeniach ponad 72.000 zł rocznie). Skoki skali progresji zwłaszcza w średnich wynagrodzeniach (od 300.000 do 400.000 zł) zostały wybitnie złagodzone (skok w progresji o 1%, dawniej o 2%).

Obniżenie stawek podatku jest znaczne, bo wynosi w stosunku do stawek 2. noweli od 100% do 20%.

Szczegółową analizę w tym kierunku zawiera poniższa tabela:

Poz.	Wynagrodzenie roczne ponad złotych	Wynagrodzenie roczne do złotych	Wynagrodzenie miesięczne ponad złotych	Wynagrodzenie miesięczne do złotych	Stawka procentowa wg II noweli %	Stawka procentowa wg III noweli %	różnica w %	Zysk pracow. w %
1.	72.000	80.000	6.000	6.666	1	—	1	100
2.	80.000	90.000	6.666	7.500	1,5	—	1,5	100
3.	90.000	108.000	7.500	9.000	2—2,5	—	2—2,5	100
4.	108.000	120.000	9.000	10.000	2, 5—3	1	1,5—2	60—66
5.	120.000	130.000	10.000	10.833	3,5	1,5	2	57
6.	130.000	140.000	10.833	11.666	4	2	2	50
7.	140.000	150.000	11.666	12.500	5	2,5	2,5	50
8.	150.000	170.000	12.500	14.166	6	3	3	50
9.	170.000	190.000	14.166	15.833	7	4	3	42
10.	190.000	210.000	15.833	17.500	8	5	3	37
11.	210.000	230.000	17.500	19.166	9	6	3	33
12.	230.000	250.000	19.166	20.833	10	7	3	30
13.	250.000	300.000	20.833	25.000	11	8	3	27
14.	300.000	350.000	25.000	29.166	13	9	4	30
15.	350.000	400.000	29.166	33.333	15	10	5	33
16.	400.000	450.000	33.333	37.500	17	12	5	29
17.	450.000	500.000	37.500	41.666	19	14	5	26
18.	500.000	600.000	41.666	50.000	21	16	5	23
19.	600.000	700.000	50.000	58.333	21[1]) + 40[2])	18	—	24
20.	700.000	800.000	58.333	66.666	21 + 40	20	—	22
21.	800.000	900.000	66.666	75.000	21 + 40	22	—	19,5
22.	900.000	1.000.000	75.000	83.333	21 + 40	22[3]) + 30[4])	—	20

Przy wynagrodzeniu ponad 900.000 zł rocznie wprowadzono obciążenie jednostopniowe stawką 22% + 30% od nadwyżki ponad 900.000 zł zamiast dotychczasowego obciążenia dwustopniowego podatkiem:

a) według stawki 21% od wynagrodzenia do 600.000 zł rocznie oraz
b) stawką 40%, wzgl. 50% od nadwyżki wynagrodzenia rocznego ponad 600.000 zł, wzgl. 1.200.000 zł.

[1]) Od 600.000 zł rocznie, tj. 50.000 zł miesięcznie.
[2]) Od różnicy ponad 600.000 zł, tj. ponad 50.000 zł mies.
[3]) Od 900.000 zł rocznie, tj. 75.000 zł miesięcznie.
[4]) Od różnicy ponad 900.000 zł rocznie, tj. ponad 75.000 zł miesięcznie.

W celu ustalenia wysokości należnego podatku od wynagrodzenia przekraczającego w stosunku rocznym 900.000 zł należy zatem w myśl noweli obliczyć podatek według stopy:

1. 22% — od 900.000 zł, **a nie od całego wynagrodzenia,**
2. 30% — od nadwyżki wynagrodzenia ponad 900.000 zł

Przykład

Pracownik otrzymuje od pracodawcy 80.000 zł miesięcznie, tj. w stosunku rocznym 960.000 zł.

Podatek wynosi:

1. od 75.000 zł (900.000 : 12) — 22% 16.500,—
2. od 5.000 „ (60.000 : 12) tj. od nadwyżki ponad 900.000 zł, wynoszącej rocznie 60 000 zł (960.000 — 900.000) = 30% . . . . 1.500,—

Razem od 80.000 zł podatek wynosi . . 18.000,—

Przepis ten ma szczególne znaczenie dla pracowników wysoko kwalifikowanych albo dla tych, którzy z braku fachowców pracują u kilku pracodawców, np. dziennikarze, księgowi, architekci, technicy, siły naukowe itp.

5. **Granica przerachowania netto na brutto.**

Nowela przesuwa granicę przerachowania wynagrodzenia netto na brutto, gdy pracodawca przejmuje na siebie obowiązek ponoszenia podatku od wynagrodzenia lub innych świadczeń obciążających pracownika (składki funduszu społecznego oszczędzania) (art. 12 ust. 3 dekretu) z kwoty 180.000 zł na 240.000 zł rocznie.

6 **Zmiana skali z art. 13 (dodatkowej opłaty).**

Przebudowanie skali z art. 13 dekretu, zawierającej przepisy o dodatkowej opłacie obciążającej pracodawcę i podniesienie rocznych stawek dodatkowej opłaty łączy się ściśle z przebudową skali podatku z art. 11 dekretu.

Należy przypomnieć, że dodatkową opłatę wprowadził dekret z dnia 18. 8. 1945 nie jako instrument fiskalny (wpływy z dodatkowej opłaty w 1947 r. wyniosły zaledwie 7% wpływów z podatku), lecz jako instrument skłaniający do wykazywania przez pracodawców rzeczywistych, wypłacanych zarobków.

Pracodawcy korzystają nadal ze zwolnienia od dodatkowej opłaty na zasadzie art. 13 ust. 2 dekretu, wzgl. rozporządzenia wydanego (§ 33 rozp. wyk. pod. wynagr.) na mocy delegacji zawartej w art. 13 ust. 3 dekretu. Ustalenie maksimum wynagrodzenia obciążonego dodatkową opłatą (zamiast 100.000 zł — 150.000 zł rocznie) oraz ustalenie rocznej sumy dodatkowej opłaty (zamiast 2.400 zł do 240 zł — 4.200 do 480 zł) znajduje swe uzasadnienie.

7. **Zmiana w art. 15 dekretu.**

Nowela zastępuje w art. 15 ust. 1 kwotę 72.000 zł kwotą 108.000 zł (minimum wolne od opodatkowania).

Należy podkreślić, że przy obliczaniu podatku w myśl art. 15 dekretu stosuje się obniżki rodzinne, zmiana bowiem art. 9 ust. 2 dekretu dotyczy tylko opodatkowania łącznych wynagrodzeń.

8. **Zmiany w systemie obliczania podatku od łącznych wynagrodzeń.**

Zmiany te polegają na tym:

1) że przy obliczaniu podatku od łącznego wynagrodzenia nie stosuje się zniżek rodzinnych z art. 9 dekretu,

2) że od sumy obliczonego podatku od łącznego wynagrodzenia nie potrąca się podatku potrąconego przez poszczególnych pracodawców w ciągu ubiegłego roku, lecz sumę podatku obliczonego oddzielnie od sumy wynagrodzeń otrzymanych w ciągu ubiegłego roku od poszczególnego pracodawcy bez stosowania zniżek i bez względu na to, czy pracodawca w ciągu tego roku potrącił jakiekolwiek sumy podatku.

Dotychczasowe brzmienie art. 17 dekretu unicestwiało praktycznie:

a) przy kumulacji uposażeń ulgowe traktowanie podatkowe wypłaconych w ciągu roku wynagrodzeń jednorazowych (art. 12 ust. 4 dekretu),

b) przyznane zniżki z art. 9 dekretu w ciągu roku w tych okresach wypłaty, w których wynagrodzenie w stosunku rocznym nie przekraczało 240.000 (obecnie 360.000 zł rocznie), a łączne wynagrodzenie w danym roku nie przekroczyło tej kwoty, wyłączając przy kumulacji zastosowanie zniżek rodzinnych od całego wynagrodzenia.

Przepisy art. 17 w brzmieniu nadanym przez trzecią nowelę usuwają powyższe niedomagania.

Podany poniżej przykład ilustruje obliczenie podatku wg dawnych i nowych zasad z tym, iż dla należytego porównania podatek obliczono według nowych stawek.

I. Obliczenie według nowych zasad.

Pracownik korzystający ze zniżki rodzinnej 25% z powodu utrzymywania trojga nieletnich dzieci otrzymał w r. 1948:

		Podatek ze zniżką 25% potrącono
1) od pracodawcy X wynagrodzenie periodyczne 240.000 zł oraz wynagrodzenie jednorazowe 30.000 zł — łącznie	zł 270.000,—	14.400,—
2) od pracodawcy Z	„ 12.000,—	—
3) łączna suma wynagrodzenia w 1948 r.	zł 282.000,—	14.400,—
A. Podatek od łącznego wynagrodzenia 282.000 zł wg stawki 8%		22.560,—
B. Podatek od 270.000 wg stawki 8%	21.600,—	
C. Podatek od 12.000 zł	—	21.600,—
D. Różnica z tytułu kumulacji do zapłaty		zł 960,—

II. Obliczenie podatku według starych zasad
Wynagrodzenie jak wyżej (I)

A. Podatek od łącznego wynagrodzenia 282.000 zł wg stawki 8%	22.560,—	
25% zniżka z art. 9	5.640,—	16.920,—
B. Podatek potrącony w 1948 r.		14.400,—

C. Różnica z tytułu kumulacji do zapłaty	2.520,—
Różnica obliczona wg nowych zasad (I D)	960,—
Różnica w kumulacji na korzyść obliczenia wg nowych zasad wynosi zatem	1.560,—

tj. w stosunku do łącznego wynagrodzenia (282.000 złotych) na korzyść o 0,55%.

8. **Uchylenie art. 18 dekretu.**

Nowela uchyla art. 18 dekretu, zawierający powołanie się na przepisy karne Ordynacji Podatkowej. Uchylenie tego przepisu było konieczne z uwagi na to, że w miejsce przepisów karnych Ordynacji Podatkowej weszły w życie z dniem 1. 5. 1947 r. przepisy dekretu z dnia 11. 4. 1947 r. o prawie karnym skarbowym (Dz. U. R. P. nr 32 poz. 140) regulujące bezpośrednio przestępstwa karne w zakresie podatku od wynagrodzeń, a mianowicie: art. 131, 134, 135, 136, 138, 142 tego prawa.

9. **Przepisy przejściowe.**

Art. 2 noweli zawiera przepisy przejściowe w związku z wprowadzeniem nowej skali z art. 11 i 13 dekretu w ciągu roku 1948.

Końcowe roczne obliczenie dodatkowej opłaty na rok 1948 odbywa się według nowych stawek dodatkowej opłaty przy potrąceniu kwot dodatkowej opłaty wpłaconych wg stawek obowiązujących na rok 1948.

Art. 2 ust. 5 noweli przynosi złagodzenie ostrości łącznego opodatkowania wynagrodzeń za rok 1948 zwanego popularnie „kumulacją uposażeń" przez przyjęcie nowego minimum podatkowego (108.000 zł zamiast 72.000 zł) oraz nowej skali podatkowej od wynagrodzeń wypłaconych w r. 1948.

VADEMECUM PODATKOWE

Ważniejsze okólniki i zarządzenia Ministerstwa Skarbu

Uwaga księgowi!

Ministerstwo Skarbu okólnikiem z dnia 6 lutego 1948 r. (Dz. U. nr 15, poz. 66) poleca, aby w każdym przedsiębiorstwie i lokalu handlowym obok karty rejestracyjnej na widocznym miejscu był umieszczony pełny tekst art. 86, 87 i 88 postępowania podatkowego oraz tekst art. 139 prawa karnego skarbowego. Niezastosowanie się do tego polecenia będzie traktowane jako wykroczenie skarbowe.

Okólnik z dnia 10 kwietnia 1948 r. w sprawie interpretacji ust. 2 art. 11 dekretu o podatku od wynagrodzeń.

W związku z wątpliwościami, jakie nasuwają się przy interpretacji ust. (2) art. 11 dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń w brzmieniu dekretu z dnia 25 marca 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. nr 17, poz. 117) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, co następuje:

W celu ustalenia wysokości należnego podatku od wynagrodzenia, przekraczającego w stosunku rocznym 900.000 zł, należy obliczyć podatek według stopy:

1) 22% od 900.000 zł a nie od całego wynagrodzenia oraz
2) 30% od nadwyżki wynagrodzenia ponad 900.000 zł.

Przykład

Pracownik otrzymuje od pracodawcy 80.000 zł miesięcznie, tj. w stosunku rocznym 960.000 zł.

Podatek wynosi:

1) od 75.000 zł (900.000 : 12) — 22%	= 16.500 zł
2) od 5.000 zł (60.000 : 12), tj. od nadwyżki ponad 900.000 zł wynoszącej rocznie 60.000 zł (960.000 — 900.000) — 30%	= 1.500 zł
Razem od 80.000 zł podatek wynosi	18.000 zł

Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 1 kwietnia 1948 r. o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Tytoniowego, Państwowego Monopolu Spirytusowego, Polskiego Monopolu Solnego i Państwowego Monopolu Zapałczanego.

Na podstawie artykułu 21 dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23), zgodnie z uchwałą Rady Ministrów z dnia 23 lutego 1948 r. w sprawie wysokości stawki scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Tytoniowego, Państwowego Monopolu Spirytusowego, Polskiego Monopolu Solnego i Państwowego Monopolu Zapałczanego, zarządzam, co następuje:

§ 1.

Wprowadza się pobór scalonego podatku obrotowego od sprzedaży wszystkich artykułów zarówno nabytych w kraju lub za granicą (importowanych), jak i wydobytych lub wytworzonych przez zakłady i przedsiębiorstwa, objęte Polskim Monopolem Tytoniowym, Państwowym Monopolem Spirytusowym, Polskim Monopolem Solnym i Państwowym Monopolem Zapałczanym.

§ 2.

Do opłacania scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów wymienionych w § 1 obowiązane są przedsiębiorstwa: „Polski Monopol Tytoniowy", „Państwowy Monopol Spirytusowy", „Polski Monopol Solny" i „Państwowy Monopol Zapałczany".

§ 3.

1. Scalony podatek obrotowy wynosi:

a) 10% podstawy opodatkowania przy sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Tytoniowego oraz artykułów Państwowego Monopolu Spirytusowego,

b) 4% podstawy opodatkowania przy sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Solnego oraz artykułów Państwowego Monopolu Zapałczanego.

2. Podstawę opodatkowania stanowi obrót w rozumieniu art. 15 ust. 2 dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23) osiągnięty przez przedsiębiorstwa: „Polski Monopol Tytoniowy", „Państwowy Monopol Spirytusowy", „Polski Monopol Solny" i „Państwowy Monopol Zapałczany" ze sprzedaży artykułów wymienionych w § 1 — z wyjątkiem artykułów nabytych — odbiorcom nie będącym zakładami i przedsiębiorstwami, objętymi Polskim Monopolem Tytoniowym, Państwowym Monopolem Spirytusowym, Polskim Monopolem Solnym i Państwowym Monopolem Zapałczanym.

§ 4.

1. Scalony podatek obrotowy obejmuje wszystkie fazy obrotów artykułami wymienionymi w § 1, dokonanych przez zakłady i przedsiębiorstwa, objęte Polskim Monopolem Tytoniowym, Państwowym Monopolem Spirytusowym, Polskim Monopolem Solnym i Państwowym Monopolem Zapałczanym w ramach tychże monopolów — oraz obroty z tytułu wykonywanych przez te zakłady i przedsiębiorstwa przy sprzedaży wymienionych artykułów czynności komisu.

2. Obroty osiągnięte ze sprzedaży w stanie nie przerobionym odbiorcom nie będącym zakładami i przedsiębiorstwami, objętymi Polskim Monopolem Tytoniowym, Państwowym Monopolem Spirytusowym, Polskim Monopolem Solnym i Państwowym Monopolem Zapałczanym, artykułów nabytych w kraju lub za granicą nie są objęte scalonym podatkiem obrotowym.

3. Nie pobiera się oddzielnie podatku obrotowego od tych obrotów wymienionymi w § 1 artykułami, od których został pobrany scalony podatek obrotowy. Przepis ten nie uchybia obowiązkowi nabycia kart rejestracyjnych, określonemu w dekrecie z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23).

§ 5.

1. Dyrekcje Polskiego Monopolu Tytoniowego, Państwowego Monopolu Spirytusowego, Polskiego Monopolu Solnego i Państwowego Monopolu Zapałczanego wpłacają scalony podatek obrotowy do terytorialnie właściwych dla nich urzędów rewizyjnych w sposób i w terminach, przewidzianych w dekrecie z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R P. z 1946 r., nr 3, poz. 23) oraz w dekrecie z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. nr 27, poz. 174).

2. Dyrekcje Polskiego Monopolu Tytoniowego, Państwowego Monopolu Spirytusowego, Polskiego Monopolu Solnego i Państwowego Monopolu Zapałczanego obowiązane są do wpłacania zaliczek na podatek obrotowy, określonych w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 20 stycznia 1946 r. w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek obrotowy (Dz. U. R. P. nr 5, poz. 51) — z zastosowaniem stawek scalonego podatku, ustalonych w § 3 ust. 1 niniejszego zarządzenia.

§ 6.

Od obrotów osiągniętych przez zakłady i przedsiębiorstwa, objęte Polskim Monopolem Tytoniowym, Państwowym Monopolem Spirytusowym, Polskim Monopolem Solnym i Państwowym Monopolem Zapałczanym, ze sprzedaży artykułów wymienionych w § 1 w czasie do dnia 31 grudnia 1947 r. będzie pobrany podatek obrotowy na zasadach ogólnych.

§ 7.

Urzędy rewizyjne, o których mowa w § 5 ust. 1, uprawnione są do kontroli prawidłowości obliczania oraz terminowego wpłacania scalonego podatku obrotowego, przypadającego w myśl przepisów niniejszego zarządzenia.

§ 8.

Zarządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 1948 roku.

Okólnik z dnia 6 kwietnia 1948 r. w sprawie dopuszczalnej wysokości zysku brutto.

Nawiązując do okólnika z dnia 21 października 1947 r. w sprawie norm szacunkowych zysku brutto i netto (Dz. Urz. Min. Sk. nr 35, poz. 329) Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości podległym władzom i urzędom, że Ministerstwo Przemysłu i Handlu (Biuro Cen) ustaliło dopuszczalne w obrocie handlowym wysokości zysku brutto dla następujących towarów branży spożywczo-kolonialnej zarówno pochodzących z importu, jak i wytworzonych przez przedsiębiorstwa państwowe lub będące pod zarządem państwowym oraz wytworzonych przez przedsiębiorstwa, które nie są przedsiębiorstwami państwowymi lub pod zarządem państwowym:

	Hurt	Detal
1. Przetwory zbożowe:	%	%
a) mąka, makaron, kasze, płatki owsiane itd. — luzem	8	16
w opakowaniu	8	15
b) mączka ziemniaczana	10	20
2. Warzywa strączkowe:		
bób, fasola, groch, soczewica itd.	8	16
3. Jarzyny, warzywa, grzyby:		
a) wszystkie suszone, marynowane, konserwowane — luzem	10	25
w opakowaniu	10	22
b) ogórki na sztuki	10	30
c) kapusta kiszona	10	25
4. Tłuszcze jadalne:		
smalec, margaryna, masło, oleje, oliwa itd.	8	15
5. Ryby:		
a) ryby świeże i śnięte	—	20
b) ryby wędzone	10	25
c) śledzie	8	20

d) łosoś wykrawany	10	30
e) wszystkie marynaty i konserwy rybne i mięsne — luzem	10	25
w opakowaniu	10	22
6. Owoce:		
a) pomarańcze i cytryny	23	30
b) jabłka	—	30
c) orzechy	10	25
7. Przetwory owocowe:		
wszystkie przetwory owocowe, marmolady, pulpy, dżemy, galaretki, konfitury itd. — luzem	10	25
w opakowaniu	10	22
8. Przyprawy:		
a) ocet	12	20
b) musztarda — luzem	10	27
w opakowaniu	10	25
c) wszystkie inne przyprawy do zup, sosów, ciasta itd. (olejki, buliony, proszki, kostki itp.)	10	25
9. Korzenie:		
pieprz, cynamon, ziele angielskie, goździki itd. — luzem	10	27
w opakowaniu	10	25
10. Używki:		
herbata, kawa, kakao itd. — luzem	10	25
w opakowaniu	10	20
11. Cukierki, czekolady, herbatniki, pierniki, biszkopty itd.	10	25
12. Miód naturalny i sztuczny	12	25
13. Wszystkie wina, soki, moszcze itp.	12	25
14. Sery szlachetne (szwajcarski, litewski, tylżycki, trapistów itd.)	10	20
15. Drożdże	10	25

Wymienione wyżej zyski brutto obejmują wszystkie koszty handlowe i należy doliczyć je do cen zakupu towarów; nie obejmują natomiast kosztów przetwarzania, wzgl. przygotowania artykułu, jak: palenia kawy, rozlewania octu, win itd. Obowiązują one wszystkie punkty sprzedaży tych artykułów.

Powyższe wysokości zysku brutto wchodzą w życie z dniem 22 marca 1948 r.

Okólnik z dnia 30 marca 1948 r. w sprawie zwolnienia komisantów Polskiej Agencji Drzewnej „Paged" od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych w latach 1947 i 1948.

Na podstawie art. 16 ust. 3 zdanie ostatnie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 25 lutego 1948 r. o zmianie dekretu o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. nr 12, poz. 94) Ministerstwo Skarbu zwalnia komisantów Polskiej Agencji Drzewnej „Paged" sp. z ogr. odp. w Warszawie, będących osobami fizycznymi, a zajmujących się — na zlecenie komitenta — sprzedażą materiałów drzewnych, a w szczególności materiałów budowlanych i stolarskich oraz różnych wyrobów i produktów drzewnych, od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych w latach podatkowych 1947 i 1948.

Podlegającą opodatkowaniu prowizję tych komisantów należy ustalać na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych Polskiej Agencji Drzewnej „Paged" jako komitenta.

Polska Agencja Drzewna „Paged" obowiązana jest:

1) dostarczyć właściwym urzędom skarbowym danych, dotyczących obrotów, dokonanych przez komisantów zwolnionych od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, oraz wysokości otrzymanej przez nich prowizji komisowej,
2) dopilnowywać i dokonywać kontroli wpłacania przez tych komisantów zaliczek na podatek obrotowy, przypadających od otrzymanej prowizji, do terytorialnie właściwych dla nich urzędów skarbowych w terminach przewidzianych dla tych wpłat w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 20 stycznia 1946 r. (Dz. U. R. P. nr 5, poz. 51).

Jednocześnie Ministerstwo Skarbu zaznacza, że zwolnienie niniejsze nie dotyczy obowiązku komisantów, o których wyżej mowa, prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych, wynikającego z przepisu kodeksu handlowego lub innych przepisów prawnych.

Okólnik z dnia 30 marca 1948 r. w sprawie zwolnienia komisantów Państwowej Centrali Handlowej — Centralne Biuro Sprzedaży Drożdży w Warszawie od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych w r. 1947 i 1948.

Na podstawie art. 16 ust. 3 zdanie ostatnie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. nr 3, poz. 23) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 25 lutego 1948 r. o zmianie dekretu o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. nr 12, poz. 94) Ministerstwo Skarbu zwalnia komisantów Państwowej Centrali Handlowej, działającej przez Centralne Biuro Sprzedaży Drożdży w Warszawie, zajmujących się — na zlecenie komitenta — sprzedażą drożdży, od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych w latach podatkowych 1947 i 1948.

Podlegającą opodatkowaniu prowizję tych komisantów należy ustalać na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych Państwowej Centrali Handlowej (terenowych biur sprzedaży drożdży) jako komitenta.

Państwowa Centrala Handlowa — Centralne Biuro Sprzedaży Drożdży w Warszawie — obowiązana jest:

1. dostarczać właściwym urzędom skarbowym (rewizyjnym) za pośrednictwem terenowych biur sprzedaży drożdży danych, dotyczących obrotów, dokonanych przez komisantów zwolnionych od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, oraz wysokości otrzymanej przez nich prowizji komisowej ze sprzedaży drożdży,
2. dopilnowywać i dokonywać kontroli wpłacania przez tych komisantów zaliczek na podatek obrotowy, przypadających od otrzymanej prowizji, do terytorialnie właściwych dla nich urzędów skarbowych (rewizyjnych) w terminach przewidzianych dla tych wpłat w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dn. 20 stycznia 1946 r. (Dz. U. R. P. nr 5, poz. 51).

Jednocześnie Ministerstwo Skarbu zaznacza, że zwolnienie niniejsze nie dotyczy obowiązku komisantów, o których wyżej mowa, prowadzenia ksiąg hand-

łowych, uproszczonych lub podatkowych, wynikającego z przepisów kodeksu handlowego lub innych przepisów prawnych.

Okólnik z dnia 6 kwietnia 1948 r. w sprawie podatku obrotowego od świadczeń wydawnictw dzienników i czasopism za rok podatkowy 1948.

Nawiązując do okólnika z dnia 13 marca 1947 r. Nr D. V. 1646/3/47 (Dz. Urz. Min. Sk. nr 9, poz. 97) Ministerstwo Skarbu poleca ograniczyć wydawnictwom dzienników i czasopism pobór zaliczek miesięcznych na podatek obrotowy za r. pod. 1948 od kwot podatku, obliczonego wg stawki 0,1%. Jednocześnie Ministerstwo Skarbu na podstawie art. 35 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. nr 27, poz. 173) upoważnia izby skarbowe do umorzenia z urzędu z powołaniem się na niniejsze zarządzenie kwot wymierzonego wymienionym przedsiębiorstwom wydawniczym podatku obrotowego za r. pod. 1948, stanowiących różnice między kwotami podatku wymierzonego wg stawki podatku, przewidzianej w art. 17, ust. 1 pkt 2 lit. a) dekretu o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23), zmienionego ustawą z dnia 25 lutego 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. nr 12, poz. 94), a kwotami podatku, obliczonego wg stawki 0,1%.

Okólnik z dnia 5 kwietnia 1948 r. w sprawie norm wynagrodzeń wyższej administracji w komunalnych kasach oszczędności uznawanych za koszty uzyskania przychodów.

W związku z przepisami art. 11 pkt. 9 dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1947 r. nr 25, poz. 99) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że wynagrodzenia wyższej administracji komunalnych kas oszczędności należy uznawać za koszty uzyskania przychodów, jeżeli wynagrodzenia te odpowiadają taryfie płac dla pracowników bankowych, zatwierdzonej przez Ministerstwo Skarbu. Nadwyżka wspomnianych wynagrodzeń ponad normy określone w taryfie płac nie stanowi zgodnie z powołanym przepisem art. 11 pkt. 9 kosztów uzyskania przychodów i podlega doliczeniu do zysku bilansowego komunalnych kas oszczędności.

NASZE ZAGADNIENIA W CUDZYM ŚWIETLE

CO PISZE POLSKA PRASA GOSPODARCZA ?

Mgr A. Wojnarski pisze w „Gospodarce Planowej" (str. 197—198) na temat: „Podatki bezpośrednie i opłaty skarbowe w budżecie Państwa". Czytamy tam m. in.:

...„Znaczny w stosunku do roku poprzedniego wzrost wpływów podatkowych w r. 1947 jest wynikiem działania przede wszystkim trzech czynników.

Wpływy podatkowe wzrosły, ponieważ znacznie wzmogło się tempo życia gospodarczego. Wyprodukowano więcej różnego rodzaju dóbr, więcej towarów znajdowało się w obrocie handlowym. Wzrosły zatem obroty i dochody podatników, co oddziałało korzystnie na wpływy podatkowe.

Wpływy podatkowe wzrosły także na skutek usprawnienia działalności aparatu administracji skarbowej na wszystkich odcinkach. Aparat ten zaczął działać na Ziemiach Odzyskanych, na ziemiach dawnych zaś osiągnął bardzo wysoki poziom sprawności organizacyjnej i sprawności działania.

Jako trzeci spośród głównych czynników, które spowodowały w r. 1947 tak znaczny wzrost wpływów podatkowych, wymienić należy wzrost cen towarów. Czynnika tego nie należy jednak przeceniać. Przyjmuję, że przeciętny poziom cen wszystkich towarów i usług w końcu grudnia 1946 r. równał się 100 i szacuję w stosunku do tej podstawy przeciętny poziom cen wszystkich towarów i usług w końcu grudnia 1947 r. na około 130. Wskaźnik wzrostu wpływów z podatków bezpośrednich i z opłaty skarbowej w tym samym czasie, tzn. pomiędzy końcem grudnia 1946 r. a końcem grudnia 1947 równa się 360. Porównując te dwa wskaźniki widzimy, że w tym samym okresie, w którym ceny towarów i usług wzrosły przeciętnie o 30%, wpływy z podatków bezpośrednich i z opłaty skarbowej wzrosły o 260%. Z porównania tego wyprowadzić należy oczywisty wniosek że wzrost ten w pewnym tylko stopniu przyczynił się do dużego wzrostu wpływów podatkowych w r. 1947."

...„Wpływy z podatków bezpośrednich i z opłaty skarbowej posiadają w Polsce powojennej takie samo mniej więcej znaczenie, jakie posiadały w ostatnich latach przedwojennych, i stanowią główną podstawę dochodów budżetowych Państwa. W przyszłych budżetach znaczenie wpływów podatkowych będzie prawdopodobnie większe, niż jest obecnie, i większe, niż było przed wojną. Wskazuje na to preliminarz budżetowy na rok 1948 oraz dynamika wzrostu tych wpływów w ostatnich latach."

„Tygodnik Handlowy" w numerze 8 (15) przypomina m. in. następujące myśli Piotra Drzewieckiego:

Obniżanie kosztów wytwarzania podstawą postępu.

...„Obniżanie kosztów wytwarzania jest zasadniczą podstawą postępu kulturalnego i gospodarczego. Zjawisko to w warunkach wytwórczości wyraża się następującym przebiegiem zjawisk gospodarczych, prowadzących do prosperacji i dobrobytu:

1. Zmniejszenie kosztów zdobycia materiałów, energii i kapitału łącznie ze zwiększeniem wydajności warsztatu pracy wytwórczej drogą jej usprawnienia — obniża koszty wytwarzania jednostki towaru.
2. Osiągnięte tą drogą obniżenie kosztów jednostki towaru pociąga za sobą obniżenie ceny sprzedażnej towaru, umożliwia nawet skrócenie czasu pracy pracowników i podwyżkę ich płac.

3. Obniżenie kosztów wytwarzania łącznie z obniżeniem cen i podwyżką płac zwiększając zapotrzebowanie powiększa produkcję, czyni ją bardziej opłacalną i umożliwia użycie zysków na modernizację urządzeń.
4. Zwiększona produkcja i modernizacja urządzeń zmniejszają w dalszym ciągu koszty wytwarzania, a więc i ceny towarów, przyczyniając się do zwiększenia zatrudnienia i opłacalności, a więc do wzmożenia intensywności tego przebiegu, prowadząc w ten sposób życie gospodarcze do prosperacji i dobrobytu.

Cykl ten jest zasadniczą podstawą rozwijającego się od wieku życia gospodarczego zarówno w przemyśle, jak i w rzemiośle i handlu i przebiega zawsze w życiu gospodarczym narodu intensywniej lub słabiej w zależności od napotykanych trudności. Cykl ten doprowadził ludzkość krajów uprzemysłowionych do obecnego stanu zamożności i dobrobytu.

Szczególnie w Polsce, pozbawionej kapitałów, rozwój wytwórczości winien postępować według wskazanego wyżej cyklu prosperacji"...

„Wiadomości Rynku Chemicznego" nr 6 (51) pisząc o „Współzawodnictwie pracy w C. H. P. Ch." podają m. in.:

...„Dla oceny sprawności pracy oddziałów zaproponowano wprowadzenie współczynników porównawczych, łatwych do ustalenia, w ramach normalnej sprawozdawczości, a charakteryzujących wyniki poszczególnych placówek w okresie kwartalnym w porównaniu z kwartałem ubiegłym.

Ustalono 4 współczynniki:

1) współczynnik aktywności handlowej,
2) „ sprawności organizacyjnej,
3) „ obciążeń,
4) „ sprawozdawczości: a) handlowej, b) finansowej.

Współczynnik aktywności handlowej obliczamy dzieląc średni miesięczny obrót w kwartale sprawozdawczym przez takiż obrót w kwartale ubiegłym.

Współczynnik sprawności organizacyjnej otrzymujemy dzieląc przeciętny obrót kwartalny na jednego pracownika w kwartale sprawozdawczym przez odpowiedni obrót w kwartale ubiegłym.

Współczynnik obciążeń obliczamy ze stosunku kosztów w danym kwartale do całkowitego obrotu w tymże kwartale.

Na współczynnik sprawozdawczości składa się suma punktów, uzyskana przez oddział za jakość oraz terminowość sprawozdawczości handlowej i finansowej.

Podaliśmy ogólne zasady obliczania współczynników porównawczych, z pominięciem pewnych działań dodatkowych, mających na celu jedynie ułatwienie samej punktacji (np. unikanie ułamków przez stosowanie odpowiednich mnożników itp.).

W związku z opracowaniem projektu punktowania działalności placówek odbyło się w dniu 12 marca br. zebranie pracowników Oddziału C. H. P. Ch. w Warszawie, na którym wezwano wszystkie oddziały C. H. P. Ch. do współzawodnictwa pracy"...

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

LITERATURA POLSKA

K. Niemski — Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw Łódź 1947, „Książka".

Punktem wyjścia dla autora jest przedsiębiorstwo i wszystkie aspekty jego działalności. Na tle charakterystyki różnego typu przedsiębiorstw autor wprowadza czytelnika w ogólne i szczegółowe zagadnienia teorii księgowości i bilansowania. Dalej omawia plan kont i obowiązującą w tym zakresie instrukcję. Następna część podręcznika zawiera analizę metod prowadzenia ksiąg, mianowicie metody włoskiej i amerykańskiej, z uwzględnieniem techniki przebitki. W dalszej części podręcznika przedstawia autor technikę bilansowania w zastosowaniu do przedsiębiorstw państwowych, komunalnych, spółdzielczych, prywatnych jednoosobowych i spółkowych.

Następnie przechodzi autor do szczegółowego zapoznania czytelnika z problemami księgowości przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych w ramach jednolitego planu kont, uwzględniając właściwe dla nich metody kalkulacji. Podaje tu również zasady sporządzania arkusza rozliczeniowego kosztów.

Przykłady i wzory umieszczone w tekście ilustrują przejrzyście omawiane zagadnienia i utrwalają je w pamięci czytelnika. W tym miejscu jednak daje się odczuć brak obszerniejszych przykładów praktycznych, który to problem autor mógłby rozwiązać przez wydanie drugiej części podręcznika, zawierającej wyłącznie przykłady praktyczne. Następnie przechodzi autor do przedstawienia przedsiębiorstw bankowych. Po ogólnym scharakteryzowaniu istoty i zadań banku, zapoznaje autor czytelnika z zasadniczymi czynnościami rachunkowymi banków (zakres arytmetyki handlowej), a następnie przedstawia organizację księgowości bankowej oraz księgowania ważniejszych operacji bankowych w bankach kredytu krótkoterminowego, długoterminowego i w banku biletowym.

Wreszcie ostatnia część podręcznika poświęcona jest zagadnieniu planowania gospodarczego w przedsiębiorstwie, tak bardzo dziś aktualnemu i nabierającemu coraz większego znaczenia w związku z procesem socjalizacji życia gospodarczego i ujęcia go w ramy planów gospodarczych. Autor wychodzi tu z ogólnej problematyki gospodarki planowej, by przejść następnie do zagadnienia techniki planowania gospodarczego. Omawia więc kolejno plany zbytu, produkcji oraz plan finansowy. Odrębny rozdział poświęcony jest zagadnieniom kontroli wykonania planu.

Podręcznik jest napisany w sposób przystępny, używane terminy fachowe są definiowane jasno, z wyjątkiem nielicznych drobnych usterek. Mimo to jednak dla pełnego zrozumienia tego podręcznika konieczne jest posiadanie pewnego minimum wiadomości z zakresu księgowości, ekonomii i organizacji przedsiębiorstw. Zresztą sam autor wyraźnie zaznacza, że podręcznik ten jest przeznaczony dla słuchaczy szkół wyższych, kierowników przedsiębiorstw i księgowych. Podręcznik ten uwydatnia właściwą rolę księgowości jako istotnej części składowej ekonomiki przedsiębiorstwa. Podaje przystępnie zasady kalkulacji kosztów własnych, bilansowania i planowania gospodarczego. Uwidacznia korelację zachodzącą między ekonomią społeczną, ekonomiką przedsiębiorstwa i techniką rachunkowości, a zarazem orientuje w aktualnej strukturze naszego dzisiejszego gospodarstwa narodowego czy to przez zapoznanie czytelnika z obowiązującymi dekretami i rozporządzeniami wykonawczymi, dotyczącymi rachunkowości, czy też przez zanalizowanie różnic zachodzących w strukturze bilansów banków z lat przedwojennych i obecnych.

Należy podkreślić, iż nie jest to podręcznik dla czytelnika chcącego się specjalizować w tej czy innej dziedzinie rachunkowości, gdyż obejmuje szereg dziedzin rachunkowości, a będąc „omnibusem" nie może ipso facto potraktować dokładnie i wyczerpująco żadnej z nich. Mimo to jest to podręcznik wartościowy, dający dobry pogląd na całość zagadnień rachunkowości.

A. Błaszkiewicz (Kraków)

Fachowa literatura podatkowa wzbogaciła się ostatnio wydanym w 1947 r. **VII tomem Biblioteki Prawa Podatkowego pt.: Podatki komunalne i finanse komunalne, komentarz w opracowaniu A. Hebrowskiego i Mgr J. Kuchcińskiego, str. 490.**

Komentarz uwzględnia przepisy dotyczące wszystkich danin komunalnych, doprowadzone zasadniczo do 31. VIII. 1947 r.

Komentarz zawiera naprzód teksty dekretów o podatkach komunalnych i finansach komunalnych z 20. III. 1946 r., co jest bardzo ważne dla praktyki i stanowi metodę wydawnictwa, a następnie omówienie poszczególnych artykułów przy podaniu wiążących się przepisów prawa cywilnego, administracyjnego i podatkowego oraz okólników i orzeczeń. Układ materiału jasny i przejrzysty, orientację w tej obszernej dziedzinie ułatwiają dokładne skorowidze: rzeczowy, okólników i orzeczeń.

Dzięki tym zaletom tomik VII jest niezbędnym kompendium w zakresie danin komunalnych, w szczególności w zakresie podatków wiążących się z posiadaniem i użytkowaniem nieruchomości (podatki: gruntowy, od nieruchomości, od lokali, od kopalń).

Należy podkreślić, że wydawnictwo to zostało zalecone przez władze centralne do użytku służbowego związków samorządowych.

Ukazały się na półkach księgarskich

Dr St. Górniak — *Zasady nauki o bilansach* — Biblioteka Studium Spółdz. U. J. Wyd. „Horyzont", Kraków, str. 204.

Nowe tabele potrąceń podatku od wynagrodzeń dziennych — tygodniowych — miesięcznych wg skali obowiązującej od 1 kwietnia 1948 r. z tabelami obliczania ulg dla przodujących w pracy zawiera:

Uzupełnienie tomu drugiego podatku od wynagrodzeń — Biblioteka Prawa Podatkowego, str. 160, cena zł 260,—.

Ukazał się tom VIII — Biblioteki Prawa Podatkowego — *Postępowanie podatkowe*, Część I, str. 668, cena zł 950,—.

Ukazał się tom XII — Biblioteki Prawa Podatkowego — *Obowiązek społecznego oszczędzania*, **stron 80.**

—oOo—

Niektóre ciekawsze pozycje polskiej prasy gospodarczej:

Rentowność w planie finansowym — Rose Edward — *Życie Gospodarcze*, nr 2, s. 67—68.

Budowa nowego systemu finansowego — Piróżyński Zbigniew — *Głos Skarbowca*, nr 1—2, s. 2, 4.

Budżet i plan inwestycyjny — (C. K.) — *Robotniczy Przegląd Gospodarczy*, nr 1, s. 25/26.

Zawiadomienie o uznaniu ksiąg za nieprawidłowe — *Tygodnik Gospodarczy*, nr 1, s. 6.

Wysokość zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy — *Tygodnik Gospodarczy*, nr 5, s. 45—46.

Wierzytelności w walutach zagranicznych i w złocie — Nowakowski Z. — *Tygodnik Gospodarczy*, nr 1, s. 3.

Księgi handlowe szczególnego typu dla księgarń — *Przegląd Księgarski*, nr 2, s. 26.

Plan kont obowiązujący młyny „Społem" — Sienkiewicz Władysław — *Młynarstwo*, nr 1, s. 19—21.

LITERATURA OBCA

Francuska:

Cours de comptabilité — S. Léon — Eyrolles, Paryż, 1948, str. 208, frs. 390,—.

La méthode des bénéfices croissants — Dr R. Thibaut — Ronsard, Paryż, 1948, str. 168, frs. 300,—.

Administration et gestion des sociétés commerciales — Prof. Dr L. Retail, 2 wyd. Sirey, Paryż, 1948, str. 946, frs. 950.

Le Mécanisme des Prix — Prof. J. Marchal — Librairie de Médicis, 2 wyd., 1948, str. 464, frs. 510,—.

Radziecka:

Meždunarodnye Rascety i finansirovanie vnesnej torgovli — Prof. A. M. Smirnow, Meždunarodnaja kniga, Moskwa, 1946, str. 80, cena 6 rbl.

Planirovanie mestnogo chozjajstwa i kulturnogo stroitelstwa — L. Volodarskij, Gosplanizdat, Moskwa, 1945, str. 208, cena 6 rbl.

Problemy promyślennoi statistyky ZSSR — A. Rotstein, Ogiz Gospolitizdat, Moskwa, 1947, str. 308, cena 11,50 rbl.

Czasem grosz oddziela dobro od zła, śledź więc rachunek kosztów przedsiębiorstwa, analizuj go, wzywaj do oszczędzania i ścinania przerostów. Kraj odbudowujący się musi walczyć z marnotrawstwem i oszczędzać!

Księgowy pamięta o tym przede wszystkim!

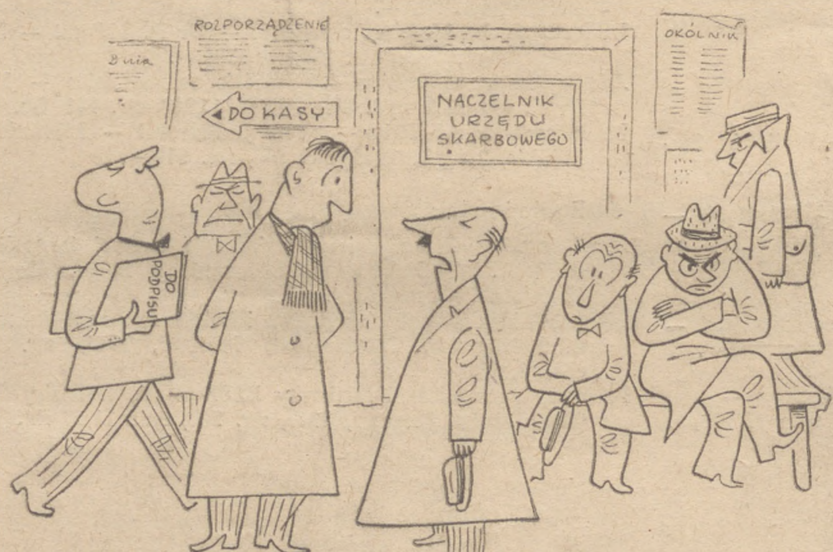
Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 600,—. Numer pojedyńczy kosztuje zł 100. — **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000.— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, 1/8 str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji: Kraków,** ul. Grottgera Boczna 9/7 — **Adres Administracji: Katowice,** ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka, Katowice Warszawska 58. Telefon 313-30/337-58 R-13215

W krzywym zwierciadle



— Panie doktorze, przychodzę do pana z moim woreczkiem żółciowym!

(„Przegl. Rynkowy")



— Nie ma pan pojęcia, jak bardzo chciałbym być psem!

— Dlaczego psem?

— Bo wtedy kto inny musiałby płacić za mnie podatki!

(„Przegl. Rynkowy")



— Zupełnie nie rozumiem, co się stało, panie doktorze. Powiedziałem klientowi, żeby przyszedł do miary w sobotę — i przy słowie „do miary" nagle zemdlał...

(Z „Przeglądu Rynkowego")
Rys. Gwidon Miklaszewski